

Федеральное государственное автономное образовательное
Учреждение высшего образования
СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
Институт Экономики, Управления и Природопользования
Кафедра Бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ О.Н. Харченко
« _____ » июня 2016 г.

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Учет, налогообложение и анализ деятельности организации
розничной торговли (на примере аптеки ООО «Омега»)

Научный руководитель _____ канд. экон. наук, доцент Т.В. Кожина

Выпускник _____ Н.Ю. Тараненко

Рецензент _____ Главный бухгалтер ООО «Омега» В.Н. Поздеева

Красноярск 2016

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1 Организация бухгалтерского и налогового учета на ООО «Омега»	6
1.1 Учет движения лекарственных средств	6
1.2 Учет и распределение издержек обращения	26
1.3 Особенности налогообложения деятельности аптек	32
2 Анализ финансовой деятельности торгового предприятия ООО «Омега»	42
2.1 Анализ финансового состояния	42
2.2 Анализ издержек обращения	60
2.3 Анализ рентабельности деятельности ООО «Омега»	65
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	77
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	80
Приложение 1 Счет	85
Приложение 2. Товарно-транспортная накладная	86
Приложение 3 Протокол проверки формирования наценки на лекарственные средства	88
Приложение 4 Протокол согласования цен поставки лекарственных препаратов	90
Приложение 5 Приказ «О хранении лекарственных средств»	92
Приложение 6 Накладная на перемещение	93
Приложение 7 Товарный отчет	94
Приложение 8 Закрытие кассовой смены	99
Приложение 9 Акт на уничтожение лекарственных средств	100
Приложение 10 Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения	102
Приложение 11 Бухгалтерская финансовая отчетность	105
Приложение 12 Вертикальный и горизонтальный анализ пассивов баланса ООО «Омега»	111
Приложение 13 Учетная политика ООО «Омега»	112

ВВЕДЕНИЕ

Проблема сохранения здоровья населения особенно актуальна в современном обществе, отличающемся негативной характеристикой основных демографических показателей наряду с прогрессирующим распространением алкоголизма, наркотоксикомании и заболеваний, передающихся половым путем.

В современной медицине здоровье и болезнь не противопоставляются друг другу, а рассматриваются в тесной взаимосвязи. Установлено, что под «нормой» не всегда следует подразумевать полное здоровье, а под несоответствием норме следует иметь в виду не только патологию, но и ряд пограничных состояний между здоровьем и болезнью.

Но ведь как патологии, так и приграничные состояния лечат или пытаются сдерживать разными лекарственными средствами и препаратами. А где взять эти лекарственные средства и препараты? И какие конкретно надо приобрести?

На второй вопрос отвечают как лечащие врачи по серьезным заболеваниям, так и фармацевты-продавцы аптек и аптечных учреждений по незначительным и несерьезным простудам и заболеваниям. А вот на вопрос где приобрести лекарственные средства и препараты отвечает каждый человек сам для себя. Ведь в современном мире очень большой выбор аптек и аптечных учреждений, как в шаговой доступности, так и в сети интернет.

Каждый человек выбирает место приобретения лекарственных средств по своим критериям, таким как:

- Что бы было недалеко от дома;
- Цены были приемлемы и доступны;
- Качество лекарственных средств и обслуживание в аптеке было на высоком уровне.

Исходя из этого, аптеки стараются подстроить свою деятельность под требования покупателей, но ведь надо учесть и требования по ведению хозяйственной деятельности по нормам и приказам Министерства Здравоохранения и законов Российской Федерации.

Правильный учет и хранение лекарственных средств и препаратов ведет к доступности этих лекарственных средств покупателям в состоянии, которое определяется нормами и законами Российской Федерации.

Основная задача торговых предприятий — обеспечить возможность покупки какого-либо товара при соответствующем качестве торгового обслуживания. Реализовав товар и получив заданную прибыль, торговое предприятие достигает своей цели. Розничная торговля является важнейшей отраслью хозяйственной деятельности. Основным показателем работы торговых предприятий является розничный товарооборот. В сфере розничной торговли заканчивается процесс обращения товаров и они переходят в сферу

личного потребления. Розничная торговля – это реализация товаров непосредственно населению для личного потребления. Аптека ООО «Омега» хоть и относится к розничным торговым предприятиям, но имеет свои особенности учета движения и хранения товара – лекарственных средств и препаратов.

Целью данной работы является оценка состояния бухгалтерского и налогового учета операций движения лекарственных средств, издержек обращения, а также анализ эффективности и рентабельности деятельности ООО «Омега».

Задачами дипломной работы являются:

- анализ состояния бухгалтерского учета движения и хранения лекарственных средств;
- оценка состояния бухгалтерского и налогового учета издержек обращения;
- оценка налоговой политики ООО «Омега» и целесообразности ее применения;
- анализ финансового состояния ООО «Омега» комплексным методом;
- выявление резервов по результатам анализа финансового состояния;
- анализ рентабельности деятельности ООО «Омега».

Предметом дипломной работы является система бухгалтерского учета лекарственных средств и издержек по их обращению.

Объектом же является хозяйственная деятельность аптеки ООО «Омега». ООО «Омега» - это аптека, занимающаяся реализацией только готовых лекарственных средств и препаратов, а также фармацевтических и медицинских изделий, действующая на основании лицензии №ЛЮ-24-02-000427 от 24.08.2011

Местонахождение аптеки: 663020, Российская Федерация, Красноярский край, Емельяновский район, рп. Емельяново, ул. Садовая, д. 3А.

Общество является коммерческой организацией и создано как юридическое лицо с момента его государственной регистрации в установленном федеральными законами порядке без ограничения срока действия и имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе.

Теоретическая значимость работы заключена в оценке бухгалтерского учета операций связанных с реализацией лекарственных средств. Практическая значимость заключена в предложении расширения операций, связанных с реализацией лекарственных препаратов, такими как производство лекарственных средств в аптеке ООО «Омега» и реализация лекарственных средств по льготным или бесплатным рецептам.

Дипломная работа написана на основании законодательных и нормативных документов Правительства РФ и Министерства Здравоохранения РФ, регулирующих правила ведения и порядок составления и представления документов для учета движения лекарств и бухгалтерской отчетности; научные статьи периодических изданий и монографий

по изучаемой проблеме, учебники и учебные пособия современных авторов, а также бухгалтерская финансовая отчетность и документы первичного документооборота ООО «Омега».

Данная дипломная работа состоит из: введения, двух глав, заключения, списка используемой литературы и приложений.

Дипломная работа содержит 113 листов, 24 таблицы, 49 литературных источников, демонстрационный материал в 13 экземплярах.

Во введении раскрывается актуальность темы, и определяются цели и задачи дипломной работы.

В первой главе дипломной работы раскрываются особенности учета и движения лекарственных средств и издержек по их обращению в организации, порядок составления и проверка Товарных отчетов. На конкретном примере отражены операции по учету лекарственных средств и препаратов, оформления их поступления и выбытия. Определены особенности расчета продажной стоимости лекарств, проанализированы аспекты учета производства лекарственных средств и их издержек, как расширение деятельности аптеки. Освещен учет рецептов и лекарственных средств, отпускаемых по льготным или бесплатным рецептам. Кроме того, в данной части ВКР определены особенности налогообложения деятельности аптеки как торгового предприятия, охарактеризованы применяемые налоговые режимы и формы отчетности, а также определены уплачиваемые ООО «Омега» налоги.

Во второй главе дипломной работы проведен анализ финансового состояния ООО «Омега» комплексным способом. Осуществлен анализ издержек обращения, связанных с реализацией лекарственных средств. Проведен анализ производства лекарственных средств, как расширение вида деятельности. Определены влияние доходов от внедрения дополнительных услуг по продаже препаратов собственного производства на финансовое состояние аптеки и востребованность данных продуктов на рынке в места нахождения организации.

Так же проведен анализ рентабельности ООО «Омега», включая ее изменение в связи с расширением деятельности.

В заключительной части, подведены итоги проделанной работы. Приведены рекомендации по улучшению учета в ООО «Омега», по расширению основной деятельности и расширению учетной политики организации.

Глава 1 Организация бухгалтерского и налогового учета в ООО «Омега»

1.1 Учет движения лекарственных средств

Правила ведения бухгалтерского учета едины для всех организаций, в том числе и для аптечных организаций. По характеру деятельности аптечные организации подразделяются на:

- изготавливающие лекарственные препараты по рецептам врачей, требованиям учреждений здравоохранения, стандартным прописям, с последующих реализацией в пределах юридического лица по рецептам и без рецептов врача; осуществляющие реализацию готовых лекарственных препаратов и других товаров, разрешенных к отпуску из аптечных организаций, населению по рецептам или без рецептов врача и учреждениям здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и другие по требованиям или заявкам (аптека с производственным отделом, аптечный пункт с правом изготовления лекарственных препаратов);
- осуществляющие реализацию готовых лекарственных препаратов и других товаров, разрешенных к отпуску из аптечных организаций, населению по рецептам или без рецептов врача и учреждениям здравоохранения по требованиям или заявкам (аптека готовых форм, аптечный пункт без права изготовления лекарственных препаратов, аптечный киоск, аптечный магазин). [2, стр. 184]

ООО «Омега» осуществляет реализацию готовых лекарственных препаратов и других товаров, разрешенных к отпуску из аптечных организаций, без отпуска по рецептам и без собственного производства лекарственных препаратов.

Для того, что бы описать учет движения лекарственных средств, выясним, что же такое лекарственные средства и их особенности.

Так, в федеральном законе №61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств» дается понятие:

«Лекарственные средства - вещества или их комбинации, вступающие в контакт с организмом человека или животного, проникающие в органы, ткани организма человека или животного, применяемые для профилактики, диагностики (за исключением веществ или их комбинаций, не контактирующих с организмом человека или животного), лечения заболевания, реабилитации, для сохранения, предотвращения или прерывания беременности и полученные из крови, плазмы крови, из органов, тканей организма человека или животного, растений, минералов методами синтеза или с применением биологических

технологий. К лекарственным средствам относятся фармацевтические субстанции и лекарственные препараты». [1, стр. 3]

Лекарственные средства классифицируются:

1. По агрегатному состоянию (лекарственной форме):
 - твердые (таблетки, драже, гранулы, порошки, сборы, твердые желатиновые капсулы, пленки);
 - мягкие (мази, гели, кремы, суппозитории, мягкие желатиновые капсулы);
 - жидкие (растворы, настойки, экстракты, суспензии, эмульсии, сиропы);
 - газообразные (аэрозоли).
2. По методу дозирования:
 - дозированные (порошки, растворы, таблетки, капсулы и другие, разделенные на отдельные дозы);
 - недозированные (мази, гели, присыпки, порошки для ванн и др.);
3. По способу и пути введения в организм:
 - Энтеральные - вводимые в организм через желудочно-кишечный тракт (через рот - перорально, под язык - сублингвально, через прямую кишку - ректально);
 - Парентеральные - вводимые, минуя желудочно-кишечный тракт (путем инъекций в сосудистое русло (артерию, вену), под кожу или в мышцу, путем нанесения на кожу и слизистые оболочки организма, путем ингаляций).
4. По анатомо-терапевтическо-химическим группам (международная классификация) :
 - по нозологии заболевания, для лечения которого предназначен препарат
 - по фармакологическому действию лекарственных средств,
 - его химической структуре. [3]

Учет лекарственных средств в ООО «Омега» производится по наименованиям, сериям, срокам годности, закупочным и отпускным ценам. Заказ лекарственных средств и препаратов осуществляется ежедневно, кроме выходных и праздных дней, в первой половине дня, в одной или нескольких фирмах - поставщиков. Обязательным документом для осуществления снабжения сети аптек ООО «Омега» фармацевтическими товарами является договор (или контракт), представляющий собой соглашение между продавцом и покупателем. Договор определяет права и обязанности сторон.

Перечень лекарственных средств и препаратов, поступающих в ООО «Омега», их количество и цена указываются в спецификации к договору.

Лекарственные средства поступают в аптеку от поставщиков (непосредственно заводов-производителей, фармацевтических оптовых фирм, аптечных складов и других),

которые обязательно имеют лицензию на право оптовой реализации. [33] [34] Копии лицензий прилагаются к договорам и хранятся в аптеке.

Лекарственные средства в аптеку доставляются в закрытой коробке (оклеенной липкой лентой), с указанием на коробке:

- фирмы-поставщика;
- адреса аптеки;
- номер упаковщика.

При поставке фармацевтических товаров поставщик предоставляет сопроводительные документы: счет (Приложение 1), товарно-транспортную накладную (ТТН) (Приложение 2) и налоговую накладную, а также предоставляет сертификаты качества на все лекарственные средства. На основании этих документов в ООО «Омега» материально-ответственные работники принимают лекарственные средства по количеству и качеству.

В случае сомнений на счет качества фармацевтического товара (повреждение упаковки и т.п.) материально-ответственные лица ООО «Омега» осуществляют контрольные проверки, по результатам которых не позже 3 дней составляется акт об установленном расхождении в количестве и качестве лекарственных средств при приеме, и лекарственные средства оформляются на ответственное хранение. После этого, согласно договору (контракту) приглашается представитель поставщика, и он входит в состав комиссии для приема лекарственных средств. Если в результате приема выявлен сбой, недостача или повреждения, то комиссия составляет акт в трех экземплярах. Первый экземпляр является основанием для предъявления претензии письмом, второй - посылается в вышестоящую организацию для получения разрешения на списание выявленных расхождений, третий - остается в ООО «Омега».

Если лекарственные средства поступают в ООО «Омега» без сопроводительных документов, так же составляется акт о приеме, а сами лекарственные средства берутся на ответственное хранение в ООО «Омега» и хранятся обособленно.

В процессе приема лекарственных средств от поставщика специалист аптеки сначала проверяет их количество согласно выписанной накладной, затем проверяет сроки годности, регистрацию, а также соответствие серий на упаковке лекарственных средств в накладной и сертификатах качества. По завершению работник аптеки подписывает накладную, подтверждая факт получения лекарственных средств.

Лекарственные средства, после поступления, оплачиваются в течении 5-10 дней (в зависимости от сроков, указанных в договоре). При задержке оплаты расчет производится с учетом процента, за каждый день просрочки.

Особенное значение в процессе оприходования товара в ООО «Омега» уделяется проверке цен материально-ответственными лицами, так как цены на медикаменты подлежат государственному регулированию.

Порядок формирования розничных цен на лекарственные средства и препараты для ООО «Омега» независимо от организационно-правовой формы и форм собственности устанавливается в соответствии с требованиями нормативных правовых актов, утвержденных Правительством Правительства РФ от 29.10.2010 N 865 "О государственном регулировании цен на лекарственные препараты, включенные в перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов" [7]

В ООО «Омега» формирование цены производится при приеме лекарственных средств с учетом затрат, связанных с приобретением, доставкой и дополнительными затратами. Так же производится наценка на лекарственные средства, которая учитывается на счете 42 «Торговая наценка». [4]

На основании п. 7 Правил формирование отпускной цены на лекарственный препарат организациями оптовой торговли и (или) аптечными организациями, индивидуальными предпринимателями и медицинскими организациями осуществляется исходя из фактической отпускной цены производителя на лекарственный препарат, не превышающей зарегистрированную цену, и оптовой и (или) розничной надбавок, размер которых не превышает соответственно предельный размер оптовой и (или) предельный размер розничной надбавки, установленные в субъекте РФ. При этом под фактической отпускной ценой производителя на лекарственный препарат понимается цена (без НДС), указываемая российским производителем лекарственного препарата в сопроводительной документации на товар. [27]

За формированием конечной цены товара отвечает заведующая аптекой ООО «Омега». Процент надбавки к основной цене зависит от стоимости товара завода изготовителя без НДС и цены поставщика с НДС. (Приложение 3)

Все лекарственные средства делятся на:

- жизненно важные;
- все остальные.

На счет-фактуре и в спецификации указано, какое конкретно это лекарственное средство.

Государственное регулирование цен применяется только в отношении жизненно необходимых и важнейших лекарственных средств, перечень которых утверждается Правительством РФ.

В настоящий момент применяется Перечень жизненно необходимых и важнейших

лекарственных средств, утвержденный распоряжением Правительства Российской Федерации от 26.12.2015 N 2724-р.

На все препараты, которые указаны в данном Перечне, цена регулируется государством, при этом государственной регистрации подлежат цены на лекарственные средства как отечественного, так и импортного производства. [31]

По государственному регулированию регионального уровня указана таблица 1 с процентом торговой надбавки. [6] [7]

Таблица 1. – Регулирование цен на жизненно-важные лекарственные средства в Красноярском крае.

Виды надбавок	Фактическая отпускная цена за упаковку		
	До 50 рублей включительно	Свыше 50 до 500 рублей включительно	Свыше 500 рублей
Районы Крайнего Севера			
Предельная оптовая надбавка, %	18,00	14,50	11,00
Предельная розничная надбавка, %	70,00	61,00	55,00
Местности, приравненные к районам Крайнего Севера			
Предельная оптовая надбавка, %	18,00	14,50	11,00
Предельная розничная надбавка, %	35,00	30,00	23,00
Города и районы края, за исключением районов Крайнего Севера и приравненным к ним местностям			
Предельная оптовая надбавка, %	18,00	14,50	11,00
Предельная розничная надбавка, %	31,00	25,00	16,00

Размер розничной надбавки к фактической отпускной цене производителя на лекарственный препарат, установленный аптечной организацией, индивидуальным предпринимателем и медицинской организацией, осуществляющими реализацию лекарственных препаратов на территории субъекта РФ, не должен превышать соответствующий предельный размер розничной надбавки, установленный органом исполнительной власти этого субъекта РФ (п. 5 Правил N 865). [7]

Для того чтобы не превысить размер оптовых надбавок, устанавливаемых участниками торговли, применяется протокол согласования цен поставки ЖНВЛП по форме, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 08.08.2009 N 654 "N 654 "О совершенствовании государственного регулирования цен на лекарственные препараты, включенные в Перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов".

Реализация лекарственных препаратов аптечной организацией, индивидуальным

предпринимателем и медицинской организацией осуществляется при наличии указанного протокола.[41] (Приложение 4)

При этом размер розничной надбавки у аптечного учреждения, осуществляющего реализацию лекарственного средства на территории субъекта РФ, не должен превышать размер соответствующей предельной розничной надбавки, установленный органом исполнительной власти субъекта РФ. [31]

Если организации оптовой или розничной торговли применяют упрощенную систему налогообложения или уплачивают единый вмененный налог (то есть не являются плательщиками налога на добавленную стоимость), то на основании ч. 2 ст. 170 НК РФ они могут формировать отпускную цену на жизненно-важные лекарственные средства, суммируя фактическую цену приобретения товара с НДС и оптовую или розничную надбавку. [27]

Ведение бухгалтерского учета товаров в ООО «Омега» осуществляется количественно-суммовым методом. Аналитический учет организуется по каждой отдельной партии лекарственных средств – партионный способ учета лекарственных средств. При партионном способе организации аналитического учета лекарственных средств, стоимость реализованных и списанных по другим причинам определяется одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения товаров (ФИФО). [9] [13]

ООО «Омега» использует метод ФИФО. Оценка лекарственных средств по методу ФИФО основана на допущении реализации их в той же последовательности, в какой они закупаются аптекой, то есть лекарственные средства, которые первыми поступают в продажу, оцениваются по цене первых по времени закупок. При этом лекарственные средства на конец отчетного месяца оцениваются по цене последних закупок.

В бухгалтерском учете ООО «Омега» лекарственные средства и препараты оцениваются по фактическим затратам на их приобретение. В состав фактических затрат на приобретение лекарственных средств и препаратов, то есть их балансовой стоимости, включаются только суммы, уплаченные в соответствии с договором поставщику, так как расходы по доставке поставщик сразу включает в стоимость лекарственных средств.

В ООО «Омега» учет лекарственных средств по фактическим затратам на их приобретение ведется на счете 41 «Товары». Стоимость лекарственных средств, отраженная по счету 41, не может быть изменена после оприходования, и если возникают дополнительные расходы по данным лекарственным средствам, то такие расходы списываются на счет 44 «Расходы на продажу».

После приема лекарственных средств от поставщиков весь перечень вносится в базу данных программы, применяемой для учета лекарственных средств. Далее данные лекарственные средства поступают в отдел запаса, затем в отдел реализации. После этого лекарственные средства распределяются по шкафам, витринам и холодильникам – в зависимости от условий хранения лекарственных средств. [10] Более новые лекарственные средства располагаются дальше к концу шкафа, чем те которые были приняты ранее. При хранении лекарственных препаратов (лекарственных средств) используются следующие способы систематизации: (Приложение 5)

- по токсикологическим и фармакологическим группам;
- по способу применения.

ООО «Омега» должны соблюдать обязательные с учетом профиля и специализации деятельности требования, содержащиеся в государственных стандартах, санитарных, ветеринарных, противопожарных правилах и других нормативных документах. Для аптечных организаций такие нормы в части хранения лекарственных средств установлены Правилами N 706н.[39]

Несоблюдение Правил хранения лекарственных препаратов ООО «Омега» является грубым нарушением лицензионных требований, за которое предусмотрена административная ответственность по ч. 4 ст. 14.1 КоАП РФ. [39] [40]

Ответственность за хранение и расход лекарственных средств и изделий медицинского назначения, а также за порядок на местах хранения, соблюдение правил выдачи и назначения лекарственных средств несет заведующая аптекой ООО «Омега». Непосредственным исполнителем организации хранения и расхода лекарственных средств и изделий медицинского назначения так же является заведующая аптекой. Хранение лекарственных средств осуществляется согласно приказу от 23.08.2010 № 706н «Об утверждении правил хранения лекарственных средств».

В помещениях, где осуществляется хранение лекарственных средств, поддерживается определенная температура и влажность воздуха. Проверка соответствия их состояния установленным требованиям производится не реже одного раза в сутки на основании гигрометров и термометров, и результаты по этой проверке отражаются в специальных журналах.

Хранение лекарственных средств в ООО «Омега» организовано в запирающихся шкафах, при этом условия хранения лекарственных средств приводятся на упаковке каждой лекарственной формы. Предусматривается размещение по местам хранения с учетом деления на группы:

- по способу применения: “Наружные”, “Внутренние”;

- по форме выпуска: “Инъекционные”, “Глазные капли” и др.;
- фармакотерапевтические: “Гипотензивные”, “Гипертензивные”, “Мочегонные”,

Кроме того, в каждом отделении шкафа (например, “Внутренние”) деление на порошки, микстуры, ампулы, таблетки, которые размещаются отдельно, причем порошки и таблетки хранятся, как правило, на верхней полке, а растворы – на нижней.

Пахучие и красящие вещества размещены в отдельном шкафу, а лекарственные средства, требующие хранения в прохладном месте, – в холодильниках, оборудованных термометрами. [10]

Движение лекарственных средств внутри сети аптек ООО «Омега» называется внутренним перемещением и оформляется накладной на внутреннее перемещение. (Приложение 6) На основании данной накладной материальные лица отделов списывают лекарственные средства со своего подотчета и ставят на подотчет в Товарных отчетах. (Приложение 7) Движение лекарственных средств отображается не только документально, но и на счетах бухгалтерского учета в разрезе субсчетов по филиалам.

Прием и внутреннее движение лекарственных средств в ООО «Омега» отражается следующими учетными записями:

Дебет счета 41.1 «Лекарственные средства на складах» Кредит счета 60.1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - Оприходованы лекарственные средства и препараты на склад по цене поставщика.

Дебет счета 60.1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит счета 51 «Расчетный счет» - оплачены полученные лекарственные средства с расчетного счета ООО «Омега».

Дебет счета 41.1 «Товары на складах» Кредит счета 41.2.1. «Лекарственные средства в розничной торговле на Московской» - отражено перемещение лекарственных средств со склада в отдел реализации на ул. Московская.

Дебет счета 41.2.1 «Лекарственные средства в розничной торговле на Московской» Кредит счета 42 «Торговая наценка» - отражена сумма наценки на лекарственные средства и препараты.

Дебет счета 41.2.1 «Лекарственные средства в розничной торговле на Московской» Кредит счета 41.2.2 «Лекарственные средства в розничной торговле на Садовой» - отражено перемещение лекарственных средств между филиалами ООО «Омега».

Отпуск лекарственных средств в ООО «Омега» происходит так же, как и продажа товаров в магазинах и регулируется приказом Минздравсоцразвития РФ от 14.12.2005г № 785. [11]

Продавцы-фармацевты постоянно консультируют покупателей по лекарственным средствам, подсказывают, какие конкретно лекарственные средства нужны по описанным симптомам и списывают их с базы данных. Отпуск лекарственных средств производится как наличным расчетом, так и по банковским картам. Если же отпуск по наличному расчету сразу можно отразить как продажу, то расчет по банковской карте происходит через 3-5 дней после оплаты товара. Получается, что лекарственных средств на складе и в базе данных уже нет и оплаты за это лекарственное средство тоже нет. Тогда у ООО «Омега» возникает кредиторская задолженность по проданным лекарственным средствам и «висит» до прихода денег на расчетный счет аптеки. После этого происходит зачет суммы оплаты за лекарственные средства и кредиторская задолженность ликвидируется. Сейчас век технологии и многие покупатели рассчитываются за лекарственные средства по безналичному расчету, и избежать возникновения кредиторской задолженности невозможно.

Лекарственные средства в ООО «Омега» по их поступлению и списанию по документам, кроме выручки, показываются в Товарном отчете по розничной и оптовой стоимости. Товарный отчет составляется в двух экземплярах. Один экземпляр отчета вместе с документами по приему передается в бухгалтерию, второй остается у заведующей аптекой. Товарные отчеты составляются ежемесячно в разрезе приход – расход. В «приходе» отображаются данные по поставщикам и приходу лекарственных средств в течении месяца по датам приходных документов и суммам. В «расходе» в основном отображаются суммы по списанным лекарственным средствам в течении дня документом «Закрытия кассовой смены». (Приложение 8)

Если обнаруживается ошибка в Товарном отчете, бухгалтер ООО «Омега» делает исправление в своем варианте отчета. Причем это исправление подтверждает материально ответственное лицо. После этого бухгалтер исправляет экземпляр, который остался у заведующей аптекой.

Продажа лекарственных средств в ООО «Омега» отражается следующими учетными записями:

Дебет счета 90.1 «Выручка» Кредит счета 41.2.1 «Лекарственные средства в розничной торговле на Московской» - отражена сумма выручки по проданным лекарственным средствам.

Дебет счета 41.1 «Лекарственные средства на складах» Кредит счета 42 «Торговая наценка» - списана сумма торговой наценки по проданным лекарственным средствам и препаратам – красное сторно.

Списание лекарственных средств с истекшим сроком годности имеет свои особенности. Такие лекарственные средства применять нельзя, и они подлежат

уничтожению. [12] В основном выявление лекарственных средств с истекшим сроком годности происходит при распределении вновь прибывшего товара и при инвентаризации перед отчетным периодом. При выявлении таких лекарственных средств, составляется акт на списание, и уничтожаются. (Приложение 9)

В ООО «Омега» лекарственные препараты изымаются из обращения в установленном порядке, направляются на предприятия, имеющие право и соответствующую лицензию на уничтожение лекарственных средств. Передача лекарств из ООО «Омега» на последующее уничтожение осуществляется на основании заключенного договора, с соблюдением требований нормативных и технических документов по охране окружающей среды и проводится комиссией по уничтожению лекарственных средств.

Аптечные учреждения для списания испорченных и просроченных лекарственных средств могут использовать форму N А-2.18 Акт о порче товарно-материальных ценностей, приведенную в приложении к Методическим рекомендациям для практических и научных работников "О внутриведомственном первичном учете лекарственных средств и других медицинских товаров в организациях розничной фармацевтической (аптечной) сети всех организационно-правовых форм, расположенных на территории Российской Федерации", утвержденным Минздравом РФ 14.05.1998 N 98/124. В них приведены и формы первичных учетных документов для аптек, а также даны краткие указания по их заполнению.[19]

ООО «Омега» в своей деятельности использует данную форму.

В зависимости от причины порчи лекарственных средств их списание в бухгалтерском учете ООО «Омега» производится по-разному.

1. Списание на расходы аптеки:

- лица, виновные в порче лекарственных средств, отсутствуют;
- списание лекарственных средств, подлежащих уничтожению в связи со снятием с производства и запретом их к применению, а так же в случае других чрезвычайных ситуаций

1. Списание за счет виновных лиц происходит при недостатке или умышленной порче материальных ценностей. Ущерб определяется по ценам, действующим в данной местности на день причинения ущерба. [18]

Материальная ответственность в полном размере причиненного ущерба возлагается на работника только в случаях, перечисленных в ст. 243 ТК РФ. Во всех остальных ситуациях работник отвечает перед работодателем в пределах месячного заработка.

К материально ответственным лицам применяется принцип презумпции вины, заключающийся в том, что в случае недостачи, утраты товарно-материальных ценностей или денежных средств, вверенных таким работникам под отчет, они, а не работодатель должны

доказать, что это произошло не по их вине. При отсутствии таких доказательств работник несет материальную ответственность в полном размере причиненного ущерба (Апелляционное определение Московского городского суда от 30.09.2014 N 33-25489/2014). Поэтому, подписывая договор о полной материальной ответственности, сотрудник должен быть готов доказывать свою невиновность в случае утраты вверенных ценностей, тем более что многие сотрудники аптеки являются материально ответственными лицами. [42]

Учетные записи по списанию лекарственных средств в ООО «Омега» имеют вид:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит счета 41.2.1 «Лекарственные средства в розничной торговле на Московской» - отражено списание испорченных или просроченных лекарственных средств в розничной торговле на счет порчи и недостач.

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит счета 41.1 «Лекарственные средства на складах – отражено списание испорченных или просроченных лекарственных средств со склада ООО «Омега».

Дебет счета 91.2 «Прочие расходы» Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – списаны испорченные или просроченные лекарственные средства и препараты на расходы организации.

Дебет счета 73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - списаны испорченные лекарства на виновное лицо.

Дебет счета 50 «Касса» Кредит счета 73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» - возмещен ущерб от порчи лекарственных средств виновным лицом.

Дебет счета 91.2 «Прочие расходы» Кредит счета 76 «Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками» - отражена стоимость услуг по уничтожению лекарственных средств.

В ООО «Омега» ограниченное количество операций – реализация лекарственных средств, разрешенных полученной лицензией. Я предлагаю расширить список операций за счет реализации лекарственных средств по бесплатным и льготным рецептам и ввести производство лекарственных средств.

Для начала рассмотрим учет лекарственных средств по бесплатным и льготным рецептам и учет самих рецептов в ООО «Омега»

Лекарства по бесплатным и льготным рецептам продают только те аптеки, которые имеют договор с территориальным органом управления здравоохранения о возмещении расходов за льготное лекарственное обеспечение населения. Также такие аптеки

должны иметь соглашение с территориальным фондом обязательного медицинского страхования о финансировании льготного отпуска лекарственных средств населению.[11]

Если ООО «Омега» начнет реализацию лекарственных средств по бесплатным и льготным рецептам, то привлечет в свою деятельность:

1. Целевое финансирование
2. Новых клиентов и покупателей.

Оплата полной стоимости или части стоимости лекарственных средств осуществляется учреждениями здравоохранения или местными органами власти на основании сводных реестров. Такие реестры составляются, как правило, в 2-х экземплярах: первый предъявляется аптекой для оплаты, а второй с рецептами хранится в аптеке. Рецепты на лекарственные препараты, которые отпущены бесплатно или на льготных условиях, хранятся в аптеках на протяжении 3-х лет (не учитывая текущего года).

Стоимость лекарственных средств, отпускаемых бесплатно или по льготным рецептам, компенсируется за счет ассигнований, которые предусматриваются соответствующими бюджетами на здравоохранение.

Таким образом, провизор или фармацевт, осуществляя прием льготных рецептов, прежде всего, таксирует их по полной стоимости, а дальше отражает данные по ним в следующих учетных документах:

- а) журнал учета льготных рецептов;
- б) сводном реестре отдельно по каждой категории больных и каждого лекарственного препарата в двух экземплярах (регистрируется номер рецепта, фамилия больного, полная стоимость медикаментов, сумма оплаченная больным (50%));
- в) счет для оплаты вместе с одним экземпляром сводного реестра и льготными рецептами передается в местные органы самоуправления (второй экземпляр с рецептами остается в аптеке);
- г) регистрации розничных оборотов (раздел месячного отчета), отмечается сумма, оплаченная наличностью.

Рецепт на лекарство – это оформленный врачом (иногда фельдшером или акушеркой) по строгим правилам письменный документ, в котором указывается название и доза лекарства, необходимого пациенту для лечения. [1, ст. 4]

Рецепт нужен для получения лекарств, имеющих пометку «Отпускается по рецепту врача». Сюда же относятся и препараты со специальным режимом – содержащие наркотические и психотропные вещества.

Также ряд лекарств некоторые категории граждан могут получить бесплатно или со скидкой 50% и для этого необходим рецепт, выписанный на бланке особой формы.

Рецепт на лекарство оформляется только медицинскими работниками, имеющими на это право:

- лечащим врачом или врачом скорой помощи; [15, п.2]
- фельдшером или акушером при оказании скорой или первичной медицинской помощи. [6]

В бухгалтерском учете рецепты учитываются как бланки строгой отчетности, и их учет ведется на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности». Как таковых проводок по учету бланков строгой отчетности нет. Если бланк строгой отчетности поступает в аптеку, то делается запись:

Дебет 006 «Бланки строгой отчетности» - отражен поступивший бланк.

Если происходит списание, то делается обратная запись:

Кредит 006 «Бланки строгой отчетности» - отражено списание бланка строгой отчетности.

В соответствии с Инструкцией о порядке хранения рецептурных бланков, приведенной в Приложении N 15 к Приказу N 110, лечебно-профилактические учреждения получают необходимые рецептурные бланки через территориальные органы управления здравоохранением или организации, уполномоченные на это органами исполнительной власти субъектов РФ. Запас рецептурных бланков не должен превышать полугодовой, а запас специальных рецептурных бланков на наркотические средства и психотропные вещества Списка II - месячной потребности. [36]

Все поступающие в аптеку рецепты проверяются по определенной схеме. Для начала проверяется соответствие формы рецептурного бланка, обязательных и дополнительных реквизитов. Существует несколько форм рецептурных бланков. Самые используемые и которые будут учитывать в ООО «Омега»:

1. Форма «Специальный рецептурный бланк на наркотическое средство и психотропное вещество»;
2. Форма № 148 – 1/у-88 «Рецептурный бланк»;
3. Форма № 107 – 1/у «Рецептурный бланк»;
4. Форма № 148 – 1/у-04 (л) «Рецепт»;
5. Форма № 148 – 1/у-06 (л) «Рецепт».

Форма «Специальный рецептурный бланк на наркотическое средство и психотропное вещество» производится на бумаге розового цвета, имеет водяные знаки и серийный номер.

На таком бланке выписываются наркотические средства и психотропные вещества. В рецепте должно быть указано:

- Фамилия, имя и отчество больного полностью;

- Номер истории болезни, или номер медицинской карты, или номер истории развития ребенка.
- Фамилия, имя и отчество врача полностью.
- Подпись и личная печать врача.
- Дополнительная круглая печать главного врача или его заместителя.

Рецепты будут храниться ответственным лицом ООО «Омега» в металлическом запирающемся шкафу или в сейфе. [11, п.3]

Учет рецептурных бланков в ООО «Омега» будет вестись по видам в журналах, которые будут пронумерованы, прошнурованы и скрепленные печатью руководителя ООО «Омега» и печатью центральной районной больницы. [38]

При отпуске лекарственного средства в ООО «Омега» будут указываться сведения об отпущенных лекарственных средствах, и проставляться дата отпуска. У этого рецептурного бланка имеется линия отрыва, разделяющая бланк и корешок, который выдается больному. При этом на корешке делается отметка о наименовании лекарственного средства, дозировке, количестве, способе применения.

При введении в хозяйственную деятельность ООО «Омега» реализацию лекарственных средств по рецептам, аптека должна утвердить правила отпуска лекарственных средств по рецептам. Я выношу на рассмотрение ООО «Омега» такие правила:

- если в рецепте выписаны наркотические средства, психотропные, сильнодействующие, ядовитые вещества, апоморфина гидрохлорид, атропина сульфат, гоматропина гидробромид, дикаин, серебра нитрат, пахикарпина гидройодид, анаболические гормоны, - в смеси с другими ингредиентами, то запрещается их отпускать не в составе изготовленного лекарственного средства;
- в случае выписывания врачом лекарственных средств, перечисленных выше, в дозе, превышающей высший однократный прием, работник аптеки обязан отпустить это лекарственное средство в половине той дозы, которая установлена как высшая разовая;
- аптечным учреждениям запрещается отпуск выше перечисленных средств по рецептам ветеринарных лечебных организаций для лечения животных;
- при отпуске экстермпорально изготовленных лекарственных препаратов, содержащих наркотические средства, психотропные, сильнодействующие, ядовитые вещества, а также апоморфина гидрохлорид, атропина сульфат, гоматропина гидробромид, дикаин, серебра нитрат, пахикарпина гидройодид, этиловый спирт, больным взамен

рецепта выдается сигнатура с желтой полосой в верхней части и надписью черным шрифтом на ней «Сигнатура»;

- при отпуске готовых лекарственных средств, аптечного изготовления, способ применения указывается на этикетке;
- при изготовлении экстенпоральных лекарственных препаратов, содержащих наркотические средства, психотропные, сильнодействующие и ядовитые вещества, по рецептам врача и требованиям лечебно-профилактических учреждений провизор аптеки обязан расписаться на оборотной стороне рецепта или требования о выдаче, а фармацевт аптеки - в получении требуемого количества наркотических средств, психотропных, сильнодействующих и ядовитых веществ;
- при отпуске лекарственных средств по рецептам длительного действия рецепт возвращается больному с указанием на обороте количества отпущенного препарата и даты отпуска. При очередном обращении больного в аптечное учреждение учитываются пометки о предыдущем получении лекарственного средства. По истечении срока действия рецепт гасится штампом «Рецепт недействителен» и оставляется в аптеке;
- рецепты на лекарственные средства, обладающие анаболической активностью, в том числе стероидные гормоны, на транквилизаторы, антидепрессивные, нейролептические средства, препараты, содержащие производные 8-оксихинолина, антигистаминные препараты погашаются штампом: «Лекарство отпущено»;
- при выписывании хроническим больным рецептов на готовые лекарственные средства разрешается устанавливать срок действия рецепта в пределах до одного года. Врач должен сделать пометку «Хроническому больному», указать срок действия рецепта и периодичность отпуска лекарственных средств из аптечного учреждения (еженедельно, ежемесячно и т.п.), заверить это указание своей подписью и личной печатью, а также печатью лечебно-профилактического учреждения «Для рецептов».

Аптека ООО «Омега» имеет право отказать в обслуживании рецепта только по трем основаниям:

- а) Рецепт оформлен с нарушением установленного порядка;
- б) Рецепт просрочен;
- в) Если ООО «Омега» не имеет лицензии на продажу данной категории лекарственных средств и препаратов. [11]

Лекарственные средства по рецепту и без рецепта врача отпускаются аптечными учреждениями, имеющими лицензию на фармацевтическую деятельность и на продажу определенного вида лекарственных средств.

Сроки обслуживания по рецептам, в соответствии с п. 2.12-2.13 Порядка N 785, с момента обращения больного в аптечное учреждение (организацию) следующие:

- с пометкой "statim" (немедленно) - в срок, не превышающий одного рабочего дня;
- с пометкой "cito" (срочно) - в срок, не превышающий двух рабочих дней;
- на лекарственные средства, входящие в минимальный ассортимент лекарственных средств, - в срок, не превышающий пяти рабочих дней;
- на лекарственные средства, включенные в Перечень лекарственных средств, отпускаемых по рецептам врача (фельдшера), и не вошедшие в минимальный ассортимент лекарственных средств, - в срок, не превышающий десяти рабочих дней;
- на лекарственные средства, назначаемые по решению врачебной комиссии, утвержденной главным врачом лечебно-профилактического учреждения, - в срок, не превышающий пятнадцати рабочих дней.

Сроки хранения рецептов ООО «Омега»:

- на лекарственные средства, включенные в Перечень лекарственных средств, отпускаемых по рецептам врача, а так же иные лекарственные средства, отпускаемые бесплатно или со скидкой – пять лет;
- на наркотические средства и психотропные вещества из Списка II Перечня, и психотропные вещества из Списка III Перечня – десять лет;
- анаболические стероиды – три года.

Предметно-количественный учет – это документированный оперативный учет движения лекарственных средств по каждой ассортиментной позиции в натуральных измерителях. Предметно-количественному учету подлежат:

- Рецепты;
- Наркотические и психотропные средства;
- Лекарственные средства, входящие в список сильнодействующих веществ;
- Лекарственные средства, входящие в список ядовитых веществ;
- Субстанции апоморфина гидрохлорида, атропина сульфата, дикаина, гоматропинагидробромила, серебра натрия, пахикарпина гидроида;
- Этиловый спирт.

Все перечисленные выше лекарственные средства в ООО «Омега» должны будут учитываться в Книге учета в разрезе ассортимента лекарственных средств.

Книга учета нумеруется, прошнуровывается, заверяется печатью руководителя ООО «Омега» и печатью руководителя территориального органа управления фармацевтическими организациями. Книга учета оформляется на каждый календарный год. Поступление

лекарственных средств отражается в журнале по каждому приходному документу в отдельности.

Для каждой лекарственной формы отводится отдельный лист. Исправления зачеркиваются и заверяются подписью материально-ответственного лица. Периодичность внесения записей в журнал должна быть установлена руководителем аптечной организации. На последнее число каждого месяца уполномоченное лицо должно проводить сверку фактического наличия лекарственных средств с остатком по журналу. Только по расхождению этилового спирта сначала рассчитывается естественная убыль, а потом сверяется с расхождением. Журнал учета лекарственных средств, подлежащих предметно-количественному учету, можно вести в электронной форме и распечатывать ежемесячно, журнал регистрации операций, связанных с оборотом наркотических средств и психотропных веществ, ведется исключительно в бумажном виде. Журналы хранятся в течение десяти лет после составления последней записи. Этот срок обусловлен десятилетним сроком хранения рецептов на наркотические и психотропные вещества. После названного срока рецепты подлежат уничтожению. [38]

Рецепты подлежат уничтожению по истечении срока их хранения. Рецепты уничтожаются в присутствии комиссии и оформляются актом об уничтожении, в котором указывается способ уничтожения. Уничтожение может осуществляться сжиганием или разрывом рецептом, с последующим замачиванием в растворе хлорной извести.

Порядок уничтожения рецептов, оставляемых в ООО «Омега» по истечении установленных сроков хранения, и состав комиссии по их уничтожению утверждается руководителем ООО «Омега».

Далее мы рассмотрим, как будет происходить учет производства лекарственных средств в ООО «Омега».

Аптека ООО «Омега» может заниматься производством лекарственных средств. В этом случае учет производимых и покупных лекарственных средств будет различаться.

При организации производства лекарственных средств в ООО «Омега» надо решить следующие организационно-методические проблемы:

1. Необходимо разделить в бухгалтерском и налоговом учете операции по производству лекарственных средств и операции по реализации покупной продукции. Для этого необходимо ввести в учетную политику ООО «Омега» раздел «Производственная деятельность», где будет указано:
 - а) каким именно образом будут производиться лекарственные средства;
 - б) на каком счете будут собираться все затраты;
 - с) перечень прямых и косвенных расходов, и база их распределения.

2. Осуществлять налогообложение результатов производства лекарственных средств, исходя из направления их фактического использования;
3. Как формировать себестоимость произведенных лекарственных средств для нужд ООО «Омега» и реализации, стоимость реализуемой продукции сторонним организациям. [30]

Несмотря на обилие готовых лекарственных средств, особенно импортного производства, часть лекарств все же надо производить в аптеках и реализовать их через рецептурные отделы. Это лекарства не подлежащие длительному хранению.

ООО «Омега» вправе заниматься следующими «производственными» операциями: [28, п.2.5]

- изготавливать лекарственные препараты по рецептам врача;
- производить внутриаптечную заготовку в соответствии с утвержденными прописями;
- делать фасовку лекарственных препаратов с последующей их реализацией. [30]

Изготовление лекарственных средств – индивидуальное изготовление лекарственного средства по рецептам врачей и на заказ (требование).

Изготовленные по рецептам врачей, требованиям учреждений здравоохранения, стандартным прописям лекарственные препараты не подлежат обязательной регистрации, в отличие от лекарств, приобретенных для реализации. При производстве лекарственных средств не обойтись без отраслевого документа – фармакопейная статья. Данный документ содержит перечень показателей качества и методов контроля качества лекарственного средства для медицинского применения. Данный документ в основном нужен будет провизорам для производства лекарственных средств, но я думаю что и работники бухгалтерии будут его придерживаться, что бы затраты на производство некачественно полученного лекарственного средства не привели к убыткам в деятельности ООО «Омега».

Приходится констатировать, что для бухгалтера аптеки отраслевая база по рассматриваемому вопросу весьма скудна. Во всех отраслевых документах речь идет о себестоимости аптечных услуг. Почему разработчиками сделан акцент именно на услуги, если конечным продуктом аптеки является готовая продукция, имеющая материально-вещественную форму? По мнению автора, это связано с тем, что услуги персонала аптеки (трудоемкость в денежном выражении) нередко составляют большую часть себестоимости изготавливаемых лекарственных средств (препаратов). Однако по указанным выше причинам расчет себестоимости следует вести все же в отношении продукции, а не в отношении услуг.[29]

Для бухгалтерского учета ООО «Омега» затраты, связанные с производством лекарственных средств, относятся к расходам по обычным видам деятельности. [11, п.5]

Расходы по производственной деятельности собираются из расходов:

1. связанных с приобретением сырья и материалов;
2. возникающих непосредственно в процессе создания лекарственных средств.

Затраты ООО «Омега» подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым затратам относят, все затраты связанные с производством лекарственных средств. К ним относятся:

Амортизация производственного оборудования;

- Сырье и материалы, для производства лекарственных средств;
- Заработная плата.

Косвенными расходами являются общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Такими расходами могут быть:

- Амортизация основных средств;
- Расходы на аренду помещения и оборудования;
- Коммунальные услуги;
- Услуги связи.

И прямые, и косвенные расходы для целей бухгалтерского учета в ООО «Омега» признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета, расходы, связанные с производством продукции, учитываются на счете 20 «Основное производство». [4]

При организации производственного учета можно использовать следующие методы калькулирования себестоимости произведенных лекарственных средств:

- 1) Позаказный
- 2) Попередельный
- 3) Котловой

Но из всех методов, для ООО «Омега» применим только позаказный метод, так как производство лекарственных средств в пределах аптеки носит единичный характер.

При использовании позаказного метода все произведенные затраты учитываются в соответствии с калькуляцией, которая составляется к каждому заказу или группе однородных заказов.

При использовании позаказного метода затраты учитываются в соответствии со сметой (калькуляцией), составляемой к конкретному заказу или группе однородных заказов.

В ООО «Омега» сами должны будут разработать и закрепить в учетной политике форму калькуляции. В данной форме обязательно должны содержаться следующие пункты:

- Наименование и описание производимой продукции;
- Перечень сырья и материалов и других затрат, необходимых для выполнения заказа.

Прямые затраты, непосредственно связанные с выполнением заказа, отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами учета расходов. При этом делается проводка:

Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счета 10/60/70/68/69/пр.

– отражены прямые затраты на выполнение заказа (сырье и материалы, услуги сторонних организаций, связанные с выполнением заказа, оплата труда производственных рабочих и пр.).

Так же в учетной политике необходимо закрепить, будет ли в производственной деятельности использоваться счет 26 «Общехозяйственные расходы». Если же нет, то все затраты будут собираться на счете 20 «Основное производство» и будут сразу распределяться между производимыми лекарственными средствами. [13]

В связи с тем, что готовые лекарственные средства являются частью материально-производственных запасов, для них при единичном и мелкосерийном производстве в качестве учетной цены принимается фактическая производственная себестоимость. [9, п.205] Это отчасти упрощает бухгалтерские записи, так как для учета готовых лекарственных средств не нужен счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)", достаточно счета 43 "Готовая продукция". [4] [29].

В ООО «Омега» расходы по производству лекарственных средств собираются на счете 20 «Основное производство»:

Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счета 10 «Материалы» - отражена стоимость сырья и материалов, используемых для производства;

Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом» - начислена заработная плата производственным работникам.

Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счета 69 «Расчеты по социальному обеспечению» - начислены взносы с начисленной заработной платы.

Сформированная себестоимость произведенного лекарственного средства списывается на счет учета 43 «Готовая продукция»

Расходы ООО «Омега» на тару и упаковку изготовленных лекарств относятся на счет 44 «Расходы на продажу».

Приказом Минздрава России от 16 июля 1997 г. № 214 утверждена Инструкция по контролю качества лекарственных средств, изготавливаемых в аптечных организациях

(аптеках). Все лекарственные средства, изготовленные в аптеках по индивидуальным рецептам или требованиям лечебных учреждений, подвергаются внутриаптечному контролю:

- письменному,
- контролю при отпуске – обязательно;
- опросному и физическому – выборочно;
- химическому.

Результаты такого контроля регистрируются в специальных журналах. Контролировать качество изготавливаемых лекарственных средств обязан провизор-аналитик. Он должен владеть всеми видами внутриаптечного контроля. [20]

Иногда возникает необходимость уничтожения лекарственных средств: заказчик не пришел за лекарственным средством, появление более эффективного аналога или истек срок годности. Тогда происходит списание данных лекарственных средств по следующей схеме:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит счета 41.1 «лекарственные средства на складах – отражено списание испорченных или просроченных лекарственных средств.

Дебет счета 91.2 «Прочие расходы» Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – списаны испорченные или просроченные лекарственные средства на расходы организации.

Дебет счета 73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - списаны испорченные лекарственные средства на виновное лицо.

Дебет счета 91.2 «Прочие расходы» Кредит счета 76 «Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками» - отражена стоимость услуг по уничтожению лекарственных средств.

1.3 Особенности налогообложения деятельности аптеки

Практически для всех российских предприятий независимо от сферы деятельности, организационно-правовой формы и формы собственности установлен единый порядок отражения в бухгалтерском и налоговом учете финансово-хозяйственных операций. Однако в силу специфики осуществляемых этими предприятиями видов деятельности (технологии производства, работ или услуг), существуют определенные особенности учета и налогообложения. В соответствии со спецификой фармацевтической деятельности ООО «Омега» присущи особенности налогообложения как предприятия розничной торговли.

В настоящее время установлен порядок взимания следующих налогов, характерных для аптечных учреждений:

- Налога на добавленную стоимость;
- Акцизов;
- Отчисления на социальные нужды;
- Налога на прибыль организаций.

Аптека ООО «Омега» является налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц своих работников.

Особенности налогообложения ООО «Омега» по налогам и сборам, не перечисленных выше, определяются специальными федеральными законами и иными нормативными актами, которые действуют в части, не противоречащей НК РФ.

Для ООО «Омега» это следующие налоги:

- Налог на имущество;
- Налог на рекламу;
- Налог на землю или арендная плата за землю.

Но с 2003 года аптеки могут переходить на особый налоговый режим – упрощенную систему налогообложения (УСНО), к которым не относятся все выше перечисленные особенности, которую и применяет в своей деятельности ООО «Омега».

Несмотря на то, что от величины уплачиваемых налоговых платежей зависит конечный финансовый результат деятельности ООО «Омега», налоговой политике уделяется значительно меньше внимания, чем товарной и ценовой. Виды налогов, их ставки, сроки уплаты устанавливаются законодательством на федеральном и региональном уровнях и не подлежат обсуждению, изменению и принимаются ООО «Омега» как неизбежность.

По действующему налоговому законодательству ООО «Омега» может исчислять налоги в различных системах налогообложения, что зависит от вида деятельности и реализации лекарственных средств, территориальной принадлежности.

Первый – это общий режим налогообложения (для всех видов деятельности) предполагает уплату:

Федеральный налогов:

1. НДС;
2. Акцизы;
3. Налог на прибыль;

Региональных налогов:

1. Налог на имущество;
2. Транспортный налог;

Местных налогов:

1. Земельный налог.

Для каждого налога определены ставки, порядок и сроки уплаты.

Второй режим включает уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД), который заменяет для ООО «Омега» платежи по налогам на прибыль, НДС и отчисления на социальные нужды. До 2003 года при уплате ЕНВД аптечные учреждения освобождались от уплаты местных налогов, но сейчас они их платят. Объектом налогообложения является вмененный доход, установленный Красноярским краем как произведением базовой доходности и величины физического показателя, характеризующего вид деятельности. Ставка налога составляет 15%.

Третий режим означает упрощенную систему налогообложения для малых предприятий (УСНО) – замена уплаты совокупности налогов и сборов, установленных законодательством Российской Федерации. Объектом налогообложения для данной системы признаются доходы (ставка 6%) или доходы, уменьшенные на величину расходов (ставка 15%). Выбор объекта налогообложения остается за ООО «Омега».

Аптека ООО «Омега» может одновременно заниматься и реализацией покупных лекарственных средств, и производством лекарственных средств и отпуском их по льготным рецептам. Данные виды деятельности в основном ведутся в одних и тех же помещениях, с использованием одних и тех же объектов основных средств. В данном случае ООО «Омега» вынуждена совмещать уплату ЕНВД с другими режимами налогообложения и вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций.

Как известно, порядок ведения раздельного учета законодательно не регламентирован, поэтому его нужно закрепить в своей учетной политике ООО «Омега». При разработке данного документа следует предусмотреть отдельные рекомендации налоговых и финансовых органов.[33]

Аптека ООО «Омега» в своем учете использует две системы налогообложения:

1. Единый налог на вмененный доход по ставке 15%;
2. Упрощенную систему налогообложения по ставке 6%.

Исходя из норм п. 8 ст. 346.18 и п. 7 ст. 346.26 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, деятельность, подлежащую налогообложению по УСН, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций, раздельный учет доходов и расходов в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, и предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению по УСН.

При этом принцип пропорционального распределения расходов, то есть распределения

расходов пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов, применяется только при условии невозможности разделения расходов.

Законодательство не содержит прямых рекомендаций по ведению раздельного учета, поэтому организация вправе самостоятельно разработать порядок его ведения. При этом раздельный учет необходимо организовать таким образом, чтобы по его данным можно было отнести те или иные показатели к разным видам деятельности. [43]

Сейчас мы поподробнее рассмотрим каждый вид налогообложения, применяемый в ООО «Омега».

Единый налог на вмененный доход [17, гл.26.3]

С 1 января 2003 года вступила в силу глава 26 Налогового Кодекса «единый налог на вмененный доход». В ней говорится о том, что эта система налогообложения применяется наряду с общей системой налогообложения. Самое интересное, что налог установлен в Налоговом Кодексе, а регулируется региональными нормативными актами. В нашем случае нормативными актами Красноярского края устанавливается порядок ведения единого налога, виды предпринимательской деятельности, облагаемые единым налогом, в рамках перечня 326 статьи Налогового кодекса. Кроме этого Красноярский край вправе сам определять корректирующий коэффициент базовой доходности К2, который учитывает особенности ведения предпринимательской деятельности.

В отличие от традиционной системы налогообложения, при которой отдельно уплачиваются все налоги, при применении системы единого налога ООО «Омега» не выплачивает налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на имущество и отчисления на социальные нужды, что реально уменьшает налоговую нагрузку.

Объектом налогообложения в ООО «Омега» является вмененный доход на очередной календарный год, и налоговый период устанавливается в один год. Под вмененным доходом законодатель понимает потенциально возможный валовый доход ООО «Омега», рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Налогоплательщиком является ООО «Омега», имеющая торговый зал площадью до 150 квадратных метров.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются разнообразные физические показатели, характеризующие определенный вид деятельности, и базовая доходность в месяц, по отношению к ООО «Омега» приведена в таблице 8. [17, ст.346.29]

Таблица 8. – Базовая доходность в месяц по отношению к аптекам

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (рублей)
Розничная торговля лекарствами, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в метрах квадратных)	1 800

Установленная базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1, К2, К3.

Коэффициент К1 учитывает совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности ООО «Омега» и составляет 1,6720. Этот коэффициент определяется исходя из кадастровой стоимости земли, установленной Государственным земельным кадастром.

Коэффициент К2 учитывает совокупность прочих особенностей ведения предпринимательской деятельности и для ООО «Омега» он составляет 0,4000. Коэффициент К2 устанавливается Красноярским краем.

Коэффициент К3 – это коэффициент – дефлятор, соответствующий индексу потребительских цен на товары в Российской Федерации и устанавливаемы Правительством Российской Федерации. В ООО «Омега» в расчете суммы единого налога не используется.

Уплата единого налога производится ООО «Омега» по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода по месту постановки на учет в налоговом органе (п. 1 ст. 346.32 НК РФ). При этом сумма ЕНВД, исчисленная за налоговый период, уменьшается на сумму страховых платежей (взносов) и пособий, указанных в п. 2 ст. 346.32 НК РФ, в частности:

- страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) в данном налоговом периоде при выплате налогоплательщиком вознаграждений работникам;

- расходов на выплату пособия по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за дни временной нетрудоспособности работника, которые оплачиваются за счет средств работодателя и число которых установлено Законом о социальном страховании <2>, в части, не покрытой страховыми выплатами, произведенными работникам страховыми организациями,

имеющими лицензии на осуществление соответствующего вида деятельности, по договорам с работодателями в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профзаболеваний) за дни временной нетрудоспособности, которые оплачиваются за счет средств работодателя и число которых установлено названным Законом. При этом ЕНВД не может быть уменьшен на сумму указанных выше расходов более чем на 50%. [44] [45]

Налоговые декларации по итогам периода предоставляются ООО «Омега» в налоговые органы не позднее 20 числа первого месяца следующего налогового периода.

В соответствии со ст. 55 Закона N 61-ФЗ в аптеках разрешена розничная торговля только лекарственными препаратами, зарегистрированными в РФ или изготовленными аптечными организациями, ветеринарными аптечными организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими лицензию на фармацевтическую деятельность.

Этим же Законом закреплено, что для занятия розничной торговлей аптека ООО «Омега» должна иметь лицензию на фармацевтическую деятельность и обеспечивать установленный Приказом Минздравсоцразвития России от 15.09.2010 N 805н Минимальный ассортимент лекарственных препаратов, необходимых для оказания медицинской помощи.[32]

В целях применения положений гл. 26.3 НК РФ к розничной торговле относится предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет и расчет с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. Не относится к данному виду предпринимательской деятельности, в частности, передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам, а также продукции собственного производства (изготовления) (ст. 346.27 НК РФ). Получается, что деятельность аптечных организаций, связанная с отпуском (передачей) по бесплатным рецептам готовых лекарственных препаратов (по договорам со страховыми компаниями), а также реализация изготовленных ими лекарственных препаратов (собственного производства) не признается розничной торговлей, что не дает налогоплательщику права применять в отношении данных видов деятельности систему налогообложения в виде ЕНВД. Подобная деятельность должна облагаться в рамках иных режимов налогообложения. [44]

Согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности розничная реализация фармацевтическими товарами относится к розничной торговле и код вида деятельности ООО «Омега» - 52.31 [22]

С 1 января 2009 года вступили поправки в Налоговый кодекс РФ, регламентирующие порядок уплаты единого налога, вследствие чего появились новые ограничения на

применение режима ЕНВД. Так, вводятся дополнительные условия, при несоблюдении которых применение системы единого налога организациями невозможно:

- Показатель среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год не должен превышать 100 человек;
- Доля участия других организаций не должна составлять более 25%.

Для ООО «Омега» эти ограничения никакой важности не несут, т.к. численность работников и доля других участников очень малы.

Упрощенная система налогообложения [17, гл.26.2]

Основная цель упрощенной системы налогообложения – это максимальное упрощение ведения учета и порядка начисления налогов. Переход на упрощенную систему налогообложения плодотворно влияет как на ведение бизнеса ООО «Омега», так и на собираемость налоговых платежей для государства. ООО «Омега» ведет учет доходов и расходов на основании книги учета доходов и расходов и учета основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренным законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете [23] и принятыми в соответствии с ним Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [24], и положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007. [25]

Кроме очевидной простоты учета есть еще один плюс этой системы. Аптека ООО «Омега» при переходе на «упрощенку» не платит налог на прибыль, НДС, налог на имущество. Правда это положение не освобождает ООО «Омега» от уплаты взносов на социальное обеспечение. Все остальные налоги платятся в обычном порядке.

В действующей редакции главы 26.2 Налогового Кодекса установлено, что упрощенную систему не могут применять те организации, которые производят подакцизные товары. К подакцизным товарам закон относит помимо прочих и этиловый спирт из всех видов сырья, за исключением спиртосодержащей продукции (растворы, эмульсии, суспензии и др.) с объемной долей этилового спирта более 9%. Это положение не касается деятельности ООО «Омега», потому что не рассматриваются как подакцизные товары следующая спиртосодержащая продукция:

- лекарственные и лечебно - профилактические средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения,
- лекарственные и лечебно - профилактические средства, включая гомеопатические препараты, изготавливаемые аптечными организациями по индивидуальным рецептам и требованиям лечебных организаций, разлитые в емкости в соответствии с

требованиями государственных стандартов лекарственных средств (фармакопейных статей);

- препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в госреестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории РФ, разлитые в емкости не более 100 мл (емкости, содержащие более 100 мл вещества, освобождаются от акцизов, если предназначены для использования в больницах и других лечебных учреждениях).

Таким образом, налоговое законодательство разрешает ООО «Омега», реализующую спиртосодержащую продукцию, применять упрощенную систему.

Статья 341.14 Налогового Кодекса устанавливает объекты налогообложения и этими объектами являются:

1. доходы по ставке 6%
2. доходы, уменьшенные на величину расходов по ставке 15%.

Выбор той или иной модели целиком зависит от ООО «Омега» и она выбрала первую модель – доходы по ставке 6%.

Налоговым периодом в ООО «Омега» признается календарный год, а отчетными периодами – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. ООО «Омега» уплачивает налог квартальными авансовыми платежами по итогам каждого отчетного периода с учетом ранее уплаченных платежей. По данному налогу ООО «Омега» предоставляет налоговые декларации в налоговую инспекцию. (Приложение 10) Сроки предоставления деклараций в ООО «Омега» по авансовым платежам – 25-го числа месяца, следующего за отчетным, по итогам года – 31 марта, года следующего за отчетным.

Так же ООО «Омега» уплачивает:

- страховые взносы в Пенсионный фонд РФ на обязательное пенсионное страхование (в размере 22%: 16% на страховую часть пенсии, 6% на накопительную часть пенсии);
- страховые взносы на обязательное медицинское страхование (в размере 5,1% в федеральный ФОМС);
- страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (в размере 2,9% в федеральный ФСС, и 0,2% в федеральный ФСС от несчастных случаев на производстве); [46]
- Налог на доходы физических лиц;
- транспортный налог;
- земельный налог (1,5%).

Ответственность за ведение налогового учета лежит на главном бухгалтере, а

ответственность за организацию учета лежит на руководителе учреждения.

Транспортный налог [17, гл. 28]

Транспортный налог устанавливается и вводится в действие Налоговым кодексом РФ и законами Красноярского края и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Налоговая база определяется в отношении транспортных средств, числящихся на балансе ООО «Омега», - как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах.

Налоговый периодом для ООО «Омега» является календарный год.

Отчетные периоды (для организаций): первый квартал, второй квартал, третий квартал.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам года, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Уплата налога и авансовых платежей производится ООО «Омега» в бюджет по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ.

Земельный налог [17, гл. 31]

Земельный налог уплачивается ООО «Омега», т.к. аптека является налогоплательщиком, обладающим земельным участком, который признается объектом налогообложения, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января отчетного периода. В отношении земельного участка, образованного в течение налогового периода, налоговая база определяется как кадастровая стоимость на дату его постановки на кадастровый учет.

Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

Налоговый период: календарный год.

Отчетные периоды: 1 квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Организации и индивидуальные предприниматели исчисляют сумму налога (авансовых платежей) самостоятельно.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в порядке и сроки, которые установлены муниципальными образованиями (законами городов федерального значения).

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если муниципальными законами не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики уплачивают сумму налога.

По итогам первой главы хотелось бы сказать, что учет лекарственных средств и издержек по их обращению осуществляется по законодательству без особых отступлений от «общих» правил. Налогообложение хозяйственной деятельности ООО «Омега» тоже ведется по выбранным системам без отступлений от норм и правил.

Все хозяйственные операции по учету движения и хранения лекарственных средств и препаратов ведутся в соответствии с установленными нормами и законами, однако в учетной политике организации закреплены лишь малая часть этих норм и положений.

В учетной политике ООО «Омега» не закреплены формы первичного документооборота. Хотя по закону №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» унифицированных форм первичного учета как таковых нет, и выбранные формы надо закреплять в учетной политике организации. Такое же положение закреплено и в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Также нужно доработать учетную политику в отношении самого учета движения и хранения лекарственных средств и препаратов, оценки основных средств, отдельного учета для целей налогообложения торговой деятельности. Также ввести раздел «Производство готовой продукции», в связи с расширением торговой деятельности, где будет описан процесс производства и реализации готовой продукции; какие бухгалтерские счета будут для этого использоваться; что будет относиться к издержкам обращения, и как они будут распределяться; какому режиму налогообложения будут подлежать производимые ООО «Омега» лекарственные средства.

Глава 2 Анализ финансовой деятельности торгового предприятия ООО «Омега»

2.1 Анализ финансового состояния

Деятельность любой организации и в первую очередь коммерческой, выражается в ее финансовом состоянии, одной из важнейших характеристик которого является финансовая устойчивость. Под ней понимается стабильность деятельности, обусловленная эффективным функционированием, позволяющим развиваться в долгосрочной перспективе в условиях преодоления внешних и внутренних ограничений при сохранении платежеспособности, рентабельности и удовлетворительности структуры баланса. [46]

Финансовое состояние является ключевой характеристикой финансово-хозяйственной деятельности предприятия. На этой характеристике пересекаются интересы всех лиц, так или иначе связанных с ООО «Омега». Финансовое положение ООО «Омега» - это комплексная характеристика, включающая в себя ряд параметров.

Финансовое состояние – это совокупность показателей, отражающих наличие, размещение и использования финансовых ресурсов.

Цель анализа ООО «Омега» состоит в том, что бы установить и оценить ее финансовое состояние и в дальнейшем проводить работу, направленную на его улучшение.

Анализ финансового состояния показывает, по каким конкретным направлениям надо вести эту работу, дает возможность выявить наиболее важные аспекты и наиболее слабые позиции в финансовом состоянии ООО «Омега».

Оценка финансового состояния может быть выполнена с различной степенью детализации, в зависимости от имеющейся информации, программного и технического обеспечения.

Основу информационного обеспечения анализа финансового состояния составляет бухгалтерская отчетность ООО «Омега», которая является единой для организаций всех отраслей и форм собственности.

Результаты финансового анализа позволят выявить уязвимые места, требующие особого внимания, и разработать мероприятия по их ликвидации.

Финансовый анализ является частью общего, полного анализа хозяйственной деятельности ООО «Омега». Он основан на данных только бухгалтерской отчетности и является внешним анализом.

Финансовое состояние ООО «Омега» определяется способностью погасить свои долги и обязательства.

Основными задачами анализа финансового состояния ООО «Омега» являются:

- a) объективная оценка текущего финансового состояния;
- b) выявление внутрихозяйственных резервов;
- c) стратегический прогноз потребности предприятия в финансовых ресурсах;
- d) выявление возможных источников финансовых ресурсов и способность их мобилизации.

Для проведения финансового анализа деятельности предприятия и определения финансового состояния на момент принятия решения важным является определение видов источников информации. Основным источником выступают в данном случае бухгалтерская (финансовая) отчетность.[46] (Приложение 11)

Диагностика финансового положения или финансово-хозяйственной деятельности проводится традиционным коэффициентным анализом (вертикальным, горизонтальным и трендовым) бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. [27, стр.61]

Вертикальный анализ – это техника анализа финансовой отчетности, при которой изучается соотношение выбранного показателя с другими однородными показателями в рамках одного отчетного периода. Вертикальный анализ направлен на изучение структуры имущества, обязательств, доходов и расходов организации.

Вертикальный анализ показывает структуру средств ООО «Омега» и их источников.

Вертикальный анализ отчетности ООО «Омега» проводится по схеме: определяется доля постоянных и текущих активов в итоге баланса; рассматривается их структура, определяется доля капитала и текущих пассивов в итоге баланса и их структура; выявляются причины изменения структуры баланса; определяется доля доходов и расходов относительно выручки и выявляются причины изменения структуры доходов и расходов.

Горизонтальный анализ отчетности – это сравнительный анализ финансовых данных за ряд периодов.

При горизонтальном анализе отчетности ООО «Омега» берется показатель (строка) и прослеживается его изменение в течении двух или более периодов. В качестве периодов могут браться любые одинаковые временные интервалы, но мы для анализа возьмем годовую бухгалтерскую отчетность ООО «Омега» за последние три года.

При анализе баланса отслеживаются изменения стоимости отдельных видов имущества и обязательств в течении рассматриваемого периода. При анализе отчета о финансовых результатах рассматривается изменение выручки, затрат и финансовых результатов.

При горизонтальном анализе ООО «Омега» используем два подхода:

1. Сравнение изменений в абсолютных величинах;
2. Сравнение изменений в относительных (процентных) величинах.

Целью горизонтального и вертикального анализа финансовой отчетности ООО «Омега» является то, что бы наглядно представить изменения, произошедшие в основных статьях баланса и отчета о финансовых результатах и помочь руководству ООО «Омега» принять решение в отношении того, каким образом продолжать свою хозяйственную деятельность.

Для проведения вертикального и горизонтального анализа баланса ООО «Омега» составим аналитическую таблицу 9.

Таблица 9. – Вертикальный и горизонтальный анализ активов баланса.

В структуре активов баланса ООО «Омега» значительная доля принадлежит оборотным активам. На начало 2014 года их величина составляла 90,98%, тогда как на конец – 85,7%. За 2014 год произошло уменьшение оборотных активов за счет уменьшения суммы дебиторской задолженности. На начало 2015 года величина оборотных активов составила 85,7% от общей их величины, а на конец года – 90,1%. За 2015 год произошло увеличение доли этого вида актива.

В структуре оборотных активов ООО "Омега" преобладала дебиторская задолженность, доля которой по состоянию на начало 2014 года составляла 81,03%. В течение 2014 года произошло уменьшение дебиторской задолженности на 28,83% и ее доля на конец 2014 года составила 57,2%. А за 2015 год дебиторская задолженность возросла на 7% и на начало 2016 года ее доля составила 64,2%.

Значительный удельный вес в оборотных активах на начало 2016 года имели товарные запасы – 25,32%, на начало 2015 года – 22,56%, а на начало 2014 года – 9,74%. За исследуемый период наблюдается их увеличение в оборотных активах ООО «Омега».

Таким образом, оборотные активы ООО «Омега» характеризуются большой долей дебиторской задолженности и значительной долей товарных запасов.

Доля внеоборотных активов ООО "Омега" на начало 2014 года – 9,02%, на начало 2015 года составляла 14,3% а на начало 2016 – 9,9%. Происходило сначала увеличение, а затем снижение доли этих активов.

Основное снижение удельного веса в 2015 году произошло в части уменьшения удельного веса основных средств на 4,84%. Уменьшение удельного веса основных средств связано с ликвидацией устаревшего оборудования. А увеличение удельного веса в 2014 году произошло за счет уменьшения доли оборотных активов.

В состав пассивов входит собственный капитал и краткосрочные обязательства. Поэтому по удельному весу пассивов можно сделать вывод об изменении источников финансово-хозяйственной деятельности ООО «Омега» по таблице 10. (Приложение 12)

За анализируемый период в ООО "Омега" происходило увеличение доли собственного капитала с 0,82% до 16,5% за 2014 год, и с 16,5% до 20,58% за 2015 год. Содержание доли собственного капитала увеличивалось за исследуемый период, но ниже 50%, и для ООО «Омега» это нежелательная цифра, так как ООО «Омега» зависит от лиц, предоставившей ей займы и кредиты.

За исследуемый период долгосрочные обязательства ООО «Омега» увеличивались с 20,46% в 2014 году, до 41,52% на начало 2015 года и до 50,06% на начало 2016 года.

Удельный вес краткосрочных обязательств за исследуемый период уменьшился на 36,74% в 2014 году, а в 2015 году на 12,36% и составили 29,35% на начало 2016 года в общем объеме пассивов ООО «Омега».

В части анализа отчета о прибылях и убытках, вертикальный анализ используют для выявления структуры расходов и расходов, определения доли или чистой прибыли расходов в выручке от реализации и рассмотрим его по таблице 11.

За анализируемый период себестоимость продаж за 2014 год увеличилась на 1,41%, а за 2015 год – уменьшилась на 1,09%. Коммерческие расходы в 2014 году выросли на 1,75%, а в 2015 году выросли на 3,29%. Проценты к уплате за 2014 год снизились на 0,41%, а в 2015 году увеличились на 0,5%. Прочие доходы возросли в 2014 году на 1,51%, а в 2015 году уменьшились на 0,61%, в то время как прочие расходы уменьшились в 2014 году на 0,22%, и выросли в 2015 году на 0,52%. Чистая прибыль в 2014 году увеличилась на 2,08% и сократилась в 2015 году на 6,09%.

Все показатели финансово- хозяйственной деятельности можно разбить на две группы: показатель надежности и показатели доходности.

Надежность – это способность предприятия выполнять свои обязательства. Степень надежности определяется посредством оценки платежеспособности и финансовой устойчивости предприятия. Ликвидность – это способность различных средств предприятия превращаться в денежные средства с наименьшими потерями и в максимально сжатые сроки. Платежеспособность – это способность своевременно и полностью погашать свои долги. Финансовая устойчивость предполагает удовлетворительную структуру баланса.

Степень доходности выявляется через оценку рентабельности и оборачиваемости хозяйственных средств предприятия и их источников.

Детализированный анализ финансово-хозяйственной деятельности проводится по различным системам аналитических коэффициентов. Рассмотрим наиболее

распространенную комплексную программу анализа финансового состояния, которая включает четыре раздела:

- 1) Анализ имущественного положения;
- 2) Анализ ликвидности и платежеспособности;
- 3) Анализ финансовой устойчивости;
- 4) Анализ рентабельности и деловой активности (см. 2.3. Анализ рентабельности деятельности).

Для достоверности анализа составим таблицу 12 - аналитический агрегированный (укрупненный, уплотненный) баланс в условных обозначениях. [26, с.62]

Таблица 12. – Агрегированный баланс ООО «Омега», тыс.руб.

Расчет финансовых коэффициентов, характеризующих имущественное положение ООО «Омега». Основные финансовые коэффициенты:

1. Динамика имущества – характеризует темп роста имущества предприятия в учетной оценке и рассчитывается по формуле 2:

$$\text{Динамика имущества} = \text{Вк.п./Вн.п.}, \quad (2)$$

2. Доля внеоборотных активов в имуществе – отражает удельный вес внеоборотных активов в имуществе фирмы и рассчитывается по формуле 3:

$$\text{Доля Вна} = \text{Вна/В}, \quad (3)$$

3. Доля оборотных активов в имуществе - отражает удельный вес оборотных активов в имуществе ООО «Омега», считается по формуле 4:

$$\text{Доля Оба} = \text{Оба/В}, \quad (4)$$

4. Доля денежных средств и краткосрочных финансовых вложений показывает удельный вес мобильных активов в оборотных активах предприятия и рассчитывается по формуле 5:

$$\text{Доля ДС и ДФВ} = \text{ДС+ДФВ/Оба}, \quad (5)$$

5. Доля запасов в оборотных активах – отражает удельный вес запасов в оборотных активах и рассчитывается по формуле 6:

$$\text{Доля запасов} = \text{Запасы} / \text{Оба}, \quad (6)$$

6. Доля дебиторской задолженности – показывает ее удельный вес в оборотных активах и рассчитывается по формуле 7. Так же рассчитывается доля основных средств и отложенных налоговых активов.

$$\text{Доля дебит.задолж} = \text{Дебит.задолж} / \text{Оба}, \quad (7)$$

Представим результаты расчетов основных финансовых коэффициентов, характеризующих имущественное положение ООО «Омега» в таблице 14.

Таблица 14. – Основные коэффициенты, характеризующие имущественное положение ООО «Омега»

Коэффициент	31.12.2015	31.12.2014	31.12.2013	Изменения	
				За 2015 год	За 2014 год
1. Динамика имущества	0,97	0,46	2,53	+ 0,51	- 2,07
2. Доля внеоборотных активов в имуществе	0,09	0,14	0,09	- 0,05	+ 0,05
3. Доля оборотных активов в имуществе	0,9	0,85	0,91	+ 0,05	- 0,06
4. Доля денежных средств и КФВ	0,001	0,001	0,0002	0	+ 0,0008
5. Доля запасов	0,28	0,26	0,11	+ 0,02	+0,15
6. Доля дебиторской задолженности	0,71	0,66	0,89	+ 0,05	- 0,23
7. Доля основных средств	1	1,03	1,02	- 0,03	+ 0,01
8. Доля ОНА	0	(0,03)	(0,02)	0,03	(0,01)

Исходя из показателей таблицы, можно сделать следующие выводы. Общая стоимость имущества предприятия за 2014 год уменьшилась в 2,07 раза за счет уменьшения дебиторской задолженности, а за 2015 год стоимость имущества ООО «Омега» выросла в 0,5 раза за счет увеличения дебиторской задолженности.

Следующим разделом анализа финансового состояния ООО «Омега» является анализ ликвидности и платежеспособности.

Платежеспособность ООО «Омега» определяется его возможностью и способностью вовремя и полностью погасить свои платежные обязательства, возникающие из торговых, кредитных и других денежных операций. Платежеспособность оказывает влияние на решение поставщиков, кредиторов и инвесторов, какие условия сделок они смогут принять

от ООО «Омега». Оценка платежеспособности проводится для прогнозирования дальнейшей финансовой деятельности аптеки ООО «Омега».

Ликвидность ООО «Омега» определяется как степень покрытия обязательств его активами, срок превращения которых в денежную форму соответствует сроку погашения обязательств. Данный показатель отражает способность предприятия в любой момент совершать необходимые расходы.

Ликвидность ООО «Омега» отражает платежеспособность по своим обязательствам. Неспособность предприятия погасить свои долговые обязательства перед кредиторами и бюджетом приводит его к банкротству.

При анализе ликвидности баланса ООО «Омега» проводится сравнение активов, сгруппированных по степени их ликвидности, с обязательствами по пассиву, сгруппированными по срокам их погашения.

Главная цель анализа - оценить способность предприятия генерировать денежные средства в размере и в сроки, необходимые для осуществления планируемых расходов и платежей.

Главная задача оценки ликвидности баланса - определить величину покрытия обязательств предприятия его активами.

Для проведения анализа актив и пассив баланса группируются по следующим признакам:

- по степени убывания ликвидности (актив);
- степени срочности оплаты (погашения) (пассив).

Активы в зависимости от скорости превращения в денежные средства (ликвидности) разделяют на следующие группы.

A1 - наиболее ликвидные активы - денежные средства предприятий и краткосрочные финансовые вложения. Они могут быть использованы для немедленных расчетов.

A2 - быстро реализуемые активы - дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев, и прочие активы.

A3 - медленно реализуемые активы – запасы, за исключением расходов будущего периода.

A4 - труднореализуемые активы – внеоборотные средства, долгосрочная дебиторская задолженность. Эти активы труднореализуемые, поскольку они предназначены для длительного использования.

Группировка пассивов ООО «Омега» осуществляется по степени срочности их возврата.

П1 - наиболее срочные обязательства - статьи баланса "Кредиторская задолженность".

П2 - среднесрочные пассивы – краткосрочные кредиты и займы, прочие краткосрочные пассивы.

ПЗ - долгосрочные пассивы - долгосрочные кредиты и заемные средства.

П4 – устойчивые пассивы – собственный капитал, капитал и резервы.

Для определения ликвидности баланса сопоставим итоги приведенных групп по активу и пассиву в таблице 15.

Таблица 15. Ликвидность баланса по активам и пассивам.

Сопоставление А1 - П1 и А2 - П2 позволяет выявить текущую ликвидность предприятия, что свидетельствует о платежеспособности (неплатежеспособности) в ближайшее время. Сравнение А3 - ПЗ отражает перспективную ликвидность. На ее основе прогнозируется долгосрочная платежеспособность. Последнее сопоставление А4 – П4 является балансирующим и это минимальное условие финансовой устойчивости. [26]

Исходя из таблицы 15 можно сделать вывод о том, что баланс ООО «Омега» за весь исследуемый период недостаточно ликвиден. Составление двух первых неравенств свидетельствует о том, что ООО «Омега» удалось поправить свою текущую ликвидность за исследуемый период. Текущая ликвидность считается по формуле 8.

Текущая ликвидность 2013 = $(13 + 42\,249) - (47\,844 + 0) = - 5\,582$

Текущая ликвидность 2014 = $(36 + 16\,151) - (11\,899 + (46)) = 4\,334$

Текущая ликвидность 2015 = $(36 + 17\,579) - (8\,037 + 0) = 9\,578$

Исходя из этого в течении исследуемого периода состояние из платежного недостатка перешло в состояние платежного излишка.

Сравнение А₃ и П₃ показывает перспективную ликвидность. На её основе прогнозируется долгосрочная платежеспособность. В ООО «Омега» перспективная ликвидность, рассчитанная по формуле 9, составила:

Перспективная ликвидность = $A_3 - P_3$, (9, с.65)

За исследуемый период перспективная ликвидность в ООО «Омега» улучшала свое состояние уменьшением платежного недостатка.

Для качественной оценки платежеспособности и ликвидности ООО «Омега», кроме анализа ликвидности баланса, необходим расчет коэффициентов ликвидности, таких как:

- коэффициент абсолютной ликвидности;
- коэффициент ликвидности;
- коэффициент текущей ликвидности;
- коэффициент обеспеченности;
- коэффициент утраты (восстановления) платежеспособности.

Коэффициент абсолютной ликвидности (или коэффициент платежеспособности) является наиболее жестким критерием ликвидности ООО «Омега» и показывает, какая часть краткосрочных обязательств может быть немедленно погашена немедленно, за счет

имеющихся денежных средств и краткосрочных финансовых вложений. Данный коэффициент должен быть более 0,2 и рассчитывается по формуле 10.

$$\text{Ка.л.} = (\text{ДС} + \text{КФВ})/\text{КрЗК}, \quad (10, \text{с.141})$$

Где, ДС – денежные средства,

КФВ – краткосрочные финансовые вложения,

КрЗК – краткосрочный заемный капитал.

Коэффициент ликвидности показывает, какую долю обязательств ООО «Омега» сможет погасить при условии своевременного погашения дебиторской задолженности покупателями. Данный коэффициент рассчитывается по формуле 11 и его значение не должно быть ниже 1.

$$\text{Кл} = (\text{ДС} + \text{КФВ} + \text{Дб})/\text{КрЗК}, \quad (11, \text{с.141})$$

Где, ДС – денежные средства,

КФВ – краткосрочные финансовые вложения,

Дб – дебиторская задолженность,

КрЗК – краткосрочный заемный капитал.

Коэффициент текущей ликвидности показывает платежные возможности ООО «Омега», при условии не только своевременных расчетов с покупателями и нормальной реализацией лекарственных средств, но и продажи мобильных средств. Данный коэффициент рассчитывается по формуле 12 и должен быть равен больше 2.

$$\text{Кт.л.} = (\text{Дс} + \text{КФВ} + \text{Дб} + \text{З})/\text{КрЗК}, \quad (12, \text{с.141})$$

Где, ДС – денежные средства,

КФВ – краткосрочные финансовые вложения,

Дб – дебиторская задолженность,

З – запасы,

КрЗК – краткосрочный заемный капитал.

Коэффициент обеспеченности показывает обеспеченность собственного оборотного капитала оборотными активами ООО «Омега». Данный коэффициент должен быть больше 1 и рассчитывается по формуле 13.

$$K_o = COK / O\text{ба}, \quad (13, \text{с.250})$$

Где, СОК – собственный оборотный капитал,

Оба – оборотные активы.

Собственный оборотный капитал (или собственные оборотные средства) – это величина оборотных активов, остающаяся в распоряжении ООО «Омега» после полного единовременного погашения краткосрочной задолженности ООО «Омега». Собственный оборотный капитал рассчитывается по формуле 14.

$$COK = CK + ДЗК - ВнА, \quad (14, \text{с. 482})$$

Где, СК – собственный капитал (3 раздел Бухгалтерского баланса),

ДЗК – долгосрочный заемный капитал,

ВнА – внеоборотные активы.

Коэффициент восстановления платежеспособности ООО «Омега» характеризует возможность восстановления или утраты платежеспособности в течении полугода. Данный коэффициент должен быть больше 1 и рассчитывается по формуле 15. Если коэффициент восстановления платежеспособности больше 1, то ООО «Омега» платежеспособно. Данный коэффициент рассчитывается, если Коэффициент обеспеченности или текущей ликвидности не удовлетворяет нормативу. Если ООО «Омега» является платежеспособным, то рассчитывается коэффициент утраты платежеспособности по формуле 16. Норматив коэффициента утраты равен 1.

$$K_v = (K^{к.п.}_{т.л.} + 6/T(K^{к.п.}_{т.л.} - K^{н.п.}_{т.л.}))/2, \quad (15, \text{с. 141})$$

Где, $K^{к.п.}_{т.л.}$ – коэффициент текущей ликвидности на конец периода,

$K^{н.п.}_{т.л.}$ – коэффициент текущей ликвидности на начало периода,

T – анализируемый период в месяцах.

$$K_y = (K^{к.п.}_{т.л.} + 3/T(K^{к.п.}_{т.л.} - K^{н.п.}_{т.л.}))/2, \quad (16, \text{с. 141})$$

Где, $K^{к.п.}_{т.л.}$ – коэффициент текущей ликвидности на конец периода,

$K^{н.п.}_{т.л.}$ – коэффициент текущей ликвидности на начало периода,

T – анализируемый период в месяцах.

Данные расчетов коэффициентов по годам представим в таблице 16.

Таблица 16 – Коэффициенты ликвидности баланса ООО «Омега».

	31.12.2015	31.12.2014	31.12.2013
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,004	0,003	0,0001
Коэффициент ликвидности	2,19	1,37	1,03
Коэффициент текущей ликвидности	3,05	1,9	1,15
Коэффициент обеспеченности	0,67	0,51	0,13
Коэффициент восстановления платежеспособности	1,82	1,14	0,48
Коэффициент утраты платежеспособности	1,67	1,04	-

По данным 16 таблицы можно сделать следующие выводы:

1. По коэффициенту абсолютной ликвидности можно сказать, что ООО «Омега» на момент создания отчетности могла погасить очень малую часть своих обязательств, не соответствует нормативу и баланс ООО «Омега» не ликвиден по данному показателю.
2. По коэффициенту ликвидности видно, что баланс ООО «Омега» ликвиден, и при своевременном погашении дебиторской задолженности, аптека сможет погасить свои обязательства в полном объеме.
3. Коэффициент текущей ликвидности показал, что оборотные средства перекрывают все обязательства, и при этом ООО «Омега» останется с небольшой частью оборотных средств.
4. Коэффициент платежеспособности показал, что в 2013 году ООО «Омега» находилось в кризисе и было неплатежеспособно из-за высокой дебиторской задолженности. В то время как с 2014 года ООО «Омега» восстанавливало свою платежеспособность за счет уменьшения дебиторской задолженности.
5. Коэффициент утраты платежеспособности показал, что ООО «Омега» не утратит свою платежеспособность в ближайшие три месяца в 2014 году, а в 2015 году данный показатель это подтвердил.
6. В целом можно сказать, что возможность восстановления платежеспособности существует при условии увеличения доли оборотных активов, а также сокращения срока оборачиваемости имущества. [46]

Далее у нас третий раздел анализа финансового состояния – анализ финансовой устойчивости.

Финансовая устойчивость – это характеристика ООО «Омега», свидетельствующая о стабильном превышении доходов над расходами, свободным распоряжении деньгами и их полезном использовании, бесперебойной реализации покупной продукции. Финансовая устойчивость происходит в процессе всей финансово-хозяйственной деятельности и является приоритетным компонентом общей устойчивости ООО «Омега».

Анализ финансовой устойчивости позволит выяснить, насколько правильно ООО «Омега» управляло своими финансовыми ресурсами за исследуемый период. Ведь если состояние ООО «Омега» будет неустойчивым, то это может привести к неплатежеспособности и отсутствию средств на ввод производственной деятельности, а избыточная – препятствовать развитию большими запасами и резервами.

Анализ финансовой устойчивости ООО «Омега» мы будем проводить коэффициентным способом. К этому способу относятся следующие коэффициенты:

- Коэффициент автономности;
- Коэффициент соотношения заемных и собственных средств;
- Коэффициент финансовой устойчивости;
- Коэффициент маневренности;
- Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами;
- Коэффициент обеспеченности запасов.

Одной из важнейших характеристик устойчивости финансового состояния организации, ее независимости от заемных источников средств является коэффициент автономности. Он показывает удельный вес собственных средств в общей сумме источников финансирования. Чем выше значение, тем более финансово устойчиво предприятие и менее зависимо от внешних источников. Оптимальное значение – 0,5, если коэффициент больше 0,5, то предприятие покрывает все долги за счет собственных средств и рассчитывается он по формуле 17. [47]

$$K_a = CK/V, \quad (17, \text{ с. 486})$$

Где, СК – собственный капитал,

В – валюта баланса.

Коэффициент соотношения заемных и собственных средств (коэффициент финансового левериджа, коэффициент финансового риска, коэффициент капитализации, финансовый рычаг) [47] дает наиболее общую оценку финансовой устойчивости и показывает долю заемного капитала в собственных средствах. Оптимальное значение – больше 1 и рассчитывается по формуле 18.

$$K_z \text{ и } c_k = ЗК/СК, \quad (18, \text{ с. 487})$$

Где, ЗК – заемный капитал, СК – собственный капитал.

Коэффициент финансовой устойчивости показывает, какая часть актива финансируется за счет устойчивых источников. Оптимальное значение – более 0,8-0,9. Данный коэффициент рассчитывается по формуле 19.

$$Кф.у. = (СК + ДЗК) / В, \quad (19, с.487)$$

Где, СК – собственный капитал,

ДЗК – долгосрочный заемный капитал,

В – валюта баланса.

Коэффициент маневренности определяется как отношение собственного оборотного капитала к собственным средствам ООО «Омега». Он показывает, какая часть капитала используется для финансирования текущей деятельности. Рекомендуемое значение – 0,2 – 0,5. Рассчитывается по формуле 20.

$$Км = СОК / СК, \quad (20, с.487)$$

Где, СОК – собственный оборотный капитал,

СК – собственный капитал.

СОК мы рассчитывали по формуле 14. (смотри выше)

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами характеризует степень обеспеченности хозяйственной деятельности ООО «Омега» собственным оборотным капиталом, нужным для его финансовой устойчивости. Рекомендуемое значение показателя – 0,5, минимальное – 0,1. Рассчитывается по формуле 21.

$$Коб.сок = СОК / ОБА, \quad (21, с.488)$$

Где, СОК – собственный оборотный капитал, ОБА – оборотные активы.

Коэффициент обеспеченности запасов собственными оборотными средствами интерпретируется как и коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами. Минимальное значение составляет 0,5, и рассчитывается по формуле 22.

$$Коб.зап = СОК / З, \quad (22, с.488)$$

Где З – запасы.

Далее анализ финансовой устойчивости коэффициентным методом отобразим в таблице 17.

Таблица 17 – Анализ финансовой устойчивости ООО «Омега» коэффициентным способом.

Наименование показателей	31.12.2015	31.12.2014	31.12.2013
Коэффициент автономности	0,21	0,16	0,008
Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	2,41	2,51	24,87
Коэффициент финансовой устойчивости	0,71	0,58	0,21
Коэффициент маневренности	2,95	2,65	14,91
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	0,67	0,51	0,13
Коэффициент обеспеченности запасов	2,4	1,94	1,26

За исследуемый период коэффициент автономности имел тенденцию к увеличению, и к концу 2015 года величина этого коэффициента составила 0,21, в то время, как на конец 2013 года составляла всего 0,008. Хотя показатели коэффициента автономности и ниже норматива, но ООО «Омега» стремится к автономности своей деятельности. Для кредиторов и поставщиков это хорошая тенденция, и возможность вкладывания своих денег в развитие ООО «Омега».

Коэффициент маневренности показывает, какую часть собственного капитала ООО «Омега» использовало для финансирования своей деятельности. Можно отметить, что к концу 2013 года маневренность была очень высока и ООО «Омега» было более устойчиво. За 2014 год данный показатель уменьшился в 5,6 раза, но все же аптека осталась в устойчивом положении, хоть и потеряла возможность быстро реагировать на изменение рыночных условий.

На протяжении всего исследуемого периода коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами стремительно увеличивался с 0,13 с конца 2013 год до 0,67 на конец 2015 года. Такой же вывод можно сделать и по коэффициенту обеспеченности запасами. Данный показатель увеличился с 1,26 в 2013 году до 2,40 в 2015 году. Таким образом, часть, финансируемая заемными средствами, уменьшается, что ведет ООО «Омега» к финансовой устойчивости и независимости от кредиторов.

Так же анализ финансовой устойчивости можно провести абсолютными показателями. Здесь финансовое состояние зависит от того, за счет каких источников финансируются запасы. К таким показателям можно отнести показатели наличия и достаточности источников.

Рассмотрим показатели наличия источников.

1. Показатель наличия собственных средств. Рассчитывается по формуле 23.

$$\Xi_c = CK - B_{на}, \quad (23, \text{с.482})$$

2. Показатель наличия собственных и долгосрочных средств. Рассчитывается по формуле 24.

$$\Xi_T = CK - B_{на} + ДЗК, \quad (24, \text{с.482})$$

3. Наличие всех источников. Рассчитывается по формуле 25.

$$\Xi_{\Sigma} = CK - B_{на} + ДЗК + КрЗК, \quad (25, \text{с.483})$$

Далее рассмотрим показатели достаточности источников. Эти показатели связаны с показателями наличия источников.

1. Достаточность собственных средств. Рассчитывается по формуле 26.

$$E_c = \Xi_c - 3, \quad (26, \text{с. 483})$$

2. Достаточность собственных и долгосрочных средств. Рассчитывается по формуле 27.

$$E_T = \Xi_T - 3, \quad (27, \text{с.483})$$

3. Достаточность всех источников. Рассчитывается по формуле 28.

$$E_{\Sigma} = \Xi_{\Sigma} - 3, \quad (28, \text{с.483})$$

В зависимости от сложившегося соотношения достаточности источников финансирования запасов выделяют четыре типа финансовой устойчивости.

1. Абсолютная финансовая устойчивость – все запасы полностью покрываются собственными средствами. Такая ситуация бывает крайне редко и не является идеальной, так как свидетельствует о нежелании или неумении использовать внешние источники для финансирования своей деятельности. Соотношения для этого типа следующее:

$$E_c \geq 0$$

$$E_T > 0$$

$$E_{\Sigma} > 0$$

2. Нормальная финансовая устойчивость – предполагает, что все запасы полностью покрываются источниками финансирования собственными и долгосрочными. Соотношение для этого типа следующее:

$$E_c < 0 \qquad E_t \geq 0 \qquad E_{\Sigma} > 0$$

3. Неустойчивое финансовое положение – предприятию недостает нормальных источников финансирования для покрытия запасов, и оно вынужденно привлекать дополнительные источники покрытия. Для этого типа следующие соотношения:

$$E_c < 0 \qquad E_t < 0 \qquad E_{\Sigma} \geq 0$$

4. Критическое финансовое положение (кризис) – это когда в дополнение к неустойчивому состоянию предприятие имеет не погашенные в срок кредиты и займы, а так же просроченную дебиторскую и кредиторскую задолженность. Предприятие находится на грани банкротства и не может расплатиться по своим обязательствам. [38] Соотношения для данного типа следующее:

$$E_c < 0 \qquad E_t < 0 \qquad E_{\Sigma} < 0$$

Теперь нам необходимо применить эти показатели для ООО «Омега» и отобразим мы их в таблице 18.

Таблица 18 – Анализ финансового состояния ООО «Омега» абсолютными показателями.

Абсолютные показатели	31.12.2015	31.12.2014	31.12.2013
Достаточность собственных средств (E_c)	- 4 024	- 5 751	- 10 897
Достаточность собственных и долгосрочных средств (E_t)	9 685	5 972	1 538
Достаточность всех источников (E_{Σ})	17 722	17 825	49 382

Исходя их показателей таблицы 18 и вышеперечисленных соотношений можно сказать, что за исследуемый период в ООО «Омега» сохранялось нормальное финансовое состояние, а значит ООО «Омега» имело устойчивое финансовое состояние, но если не принять необходимые стабилизационные меры, ее положение может стать неустойчивым.

Важно, чтобы состояние финансовых ресурсов отвечало требованиям рынка и потребностям развития организации, поскольку недостаточная финансовая устойчивость может привести к неплатежеспособности организации и отсутствию у нее средств на развитие производства, а избыточная - препятствовать развитию, отягощая затраты

организации излишними запасами и резервами. Таким образом, сущность финансовой устойчивости определяется эффективным формированием, распределением и использованием финансовых ресурсов. [47]

2.3 Анализ рентабельности

У нас на рассмотрении остался четвертый пункт комплексного анализа финансового состояния предприятия - анализ рентабельности и деловой активности ООО «Омега», который мы вынесли в отдельный параграф данной дипломной работы.

Показатели рентабельности являются обязательными элементами анализа и оценки финансового состояния предприятия. Они характеризуют эффективность работы предприятия в целом, доходность деятельности ООО «Омега», окупаемость затрат. Они более полно, чем прибыль, отражают окончательные результаты хозяйствования, потому что их величина показывает соотношение эффекта с наличными или используемыми ресурсами. Их используют для оценки деятельности предприятия и как инструмент в инвестиционной политике и ценообразовании. Анализ показателей проводится на основе финансовых результатов ООО «Омега».

Рентабельность — это относительный показатель, определяющий уровень доходности бизнеса. Показатели рентабельности характеризуют эффективность работы организации в целом, доходность различных направлений деятельности (торговой, инвестиционной и т. д.). Они более полно, чем прибыль, отражают окончательные результаты хозяйствования, потому что их величина показывает соотношение прибыли с наличными или потребленными ресурсами. Рентабельным считается предприятие, которое приносит прибыль.[49]

Разделяют рентабельность как общую – процентное отношение балансовой (общей) прибыли к среднегодовой суммарной стоимости производственных основных фондов и оборотных средств; и рентабельность расчетную – отношение расчетной прибыли к среднегодовой стоимости тех производственных фондов, с которых взимается плата за фонды. Применяется также показатель уровня рентабельности к текущим затратам – отношение прибыли к себестоимости товарной или реализованной продукции.

Каждое предприятие самостоятельно осуществляет свою хозяйственную деятельность на принципах самоокупаемости и прибыльности. ООО «Омега» имеет определенные расходы по реализации лекарственных средств. Эти расходы представляют собой издержки обращения торговой деятельности. Однако издержки отдельного продукта по предприятиям могут отклоняться от средних издержек по отрасли, которые принимаются за общественно необходимые затраты или стоимость, денежное выражение которых составляет цену

продукта. Наличие индивидуальных издержек, порождает обособление другой части стоимости продукции – прибыль, а следовательно, и относительного ее измерения – рентабельности.

Однако абсолютная величина прибыли не дает представления об уровне и изменении эффективности торговли. Сумма прибыли ООО «Омега» может увеличиваться, а эффективность реализации может оставаться на прежнем уровне или даже снизиться. Это происходит в том случае, если прирост прибыли получен за счет экстенсивных (количественных) факторов производства – увеличения численности работников, роста парка оборудования и т.д. Если же при росте численности работников их производительность осталась прежней или снизилась, то эффективность реализации соответственно не изменяется или даже снижается. Основными отличительными признаками рентабельности в системе торговых отношений являются отношение прибыли к издержкам обращения, характеризующие уровень прибыльности текущих затрат (на приобретение лекарственных средств и препаратов, на амортизацию средств труда, расходы по управлению и обслуживанию производства и заработной плате работников);

Реальный смысл имеют признаки рентабельности, которые характеризуют эффективность затрат по прибыли, полученной после реализации.

Общая рентабельность торговых предприятий на практике обычно определяется отношением прибыли к товарообороту. Он показывает, сколько процентов составляет прибыль в товарообороте. Этот уровень рентабельности следует исчислять не по всей (балансовой) прибыли, а только по прибыли от реализации товаров, так как внереализационные доходы, расходы и потери не находятся в прямой зависимости от изменения объема товарооборота.

Показатели рентабельности характеризуют финансовые результаты и эффективность деятельности предприятия. Они измеряют доходность предприятия с различных позиций и группируются в соответствии с интересами участников экономического процесса, рыночного обмена.

Показатели рентабельности являются важными характеристиками факторной среды формирования прибыли ООО «Омега». Поэтому они обязательны при проведении сравнительного анализа и оценке финансового состояния.

Основными показателями рентабельности являются:

- коэффициенты рентабельности продаж;
- коэффициенты рентабельности затрат;
- общая рентабельность.

Коэффициент рентабельности продаж позволяет определить, сколько прибыли компания имеет с каждого рубля выручки от реализации товаров, работ или услуг. Данный показатель рассчитывают как в целом, так и по отдельным товарным позициям. Данный показатель рассчитывается по формуле 34.

$$K_{rp} = \text{прибыль (убыток) от продаж} / \text{выручка (нетто) от продаж} * 100\%, \quad (34, \text{ с.3})$$

Коэффициент рентабельности прямых затрат характеризуют эффективность затрат, т.е. какую прибыль получает компания с каждого рубля понесенных прямых затрат. Рассчитывается по формуле 35.

$$K_{pz} = \text{балансовая прибыль (убыток)} / \text{себестоимость} * 100\%, \quad (35, \text{ с.3})$$

Показатели рентабельности капитала или его частей позволяют судить об эффективности вложений в ту или иную деятельность. В общем виде формула 36 расчета коэффициента рентабельности капитала и его частей имеет вид:

$$\begin{aligned} K_{рк} &= \text{чистая прибыль (убыток)} / \text{капитал} * 100\%, \\ \text{или} \\ K_{рк} &= \text{валовая прибыль} / \text{капитал} * 100\%, \end{aligned} \quad (36, \text{ с.3})$$

Общая рентабельность (рентабельность предприятия) выражает отношение балансовой прибыли к усредненной величине основных производственных фондов, а также нормируемых оборотных средств.

Общая рентабельность является ключевым показателем, используемым для анализа рентабельности. Для более точного определения развития организации вычисляются еще два показателя: рентабельность производственного оборота и число оборотов активов. Данный показатель рассчитывается по формуле 37.

$$R_{обц} = \text{Валовая прибыль} / \text{Средняя стоимость имущества}, \quad (37, \text{ с.3})$$

Рентабельность чистой прибыли – демонстрирует долю чистой прибыли в объеме продаж. Рассчитывается по формуле 40:

$$R_{чс} = \text{Чистая прибыль} / \text{Суммарная выручка}, \quad (38, \text{ с.3})$$

Рентабельность оборотных активов – демонстрирует возможности предприятия в обеспечении достаточного объема прибыли по отношению к используемым оборотным средствам компании. Чем выше значение этого коэффициента, тем более эффективно используются оборотные средства. Рассчитывается по формуле 41:

$$Роба = \text{Чистая прибыль} / \text{Оборотные средства}, \quad (39, \text{с.3})$$

Рентабельность внеоборотных активов – демонстрирует способность предприятия обеспечивать достаточный объем прибыли по отношению к основным средствам компании. Чем выше значение данного коэффициента, тем более эффективно используются основные средства. Рассчитывается по формуле 42:

$$Рвна = \text{Чистая прибыль} / \text{Внеоборотные средства}, \quad (40, \text{с.3})$$

После описания всех показателей и коэффициентов рентабельности, приведем все к общему и понятному виду в таблице 22.

Таблица 22 – Коэффициенты и показатели рентабельности ООО «Омега»

Показатели	31.12.2015	31.12.2014	31.12.2013	Изменения в %	
				За 2015 год	За 2014 год
1. Рентабельности продаж	2,08	8,18	6,09	- 6,01	+ 2,09
2. Рентабельность прямых затрат	15,93	12,3	1,19	+ 3,6	+ 11,11
3. Рентабельность капитала	17,34	89,27	574,8	- 71,93	- 485,53
4. Общая рентабельность	43,95	48,17	19,53	- 4,22	+ 28,64
5. Рентабельность чистой прибыли	2,08	8,18	6,09	- 6,01	+ 2,09
6. Рентабельность оборотных активов	3,96	17,18	5,19	- 13,22	+ 11,99
7. Рентабельность внеоборотных активов	35,87	102,9	52,44	- 62,03	+ 50,46

По данным таблицы 22 видно, что ООО «Омега» за исследуемый период находилась в нестабильном состоянии и коэффициенты и показатели рентабельности резко изменялись в течении исследуемого периода. Так, рентабельность продаж за 2014 год выросла на 2,09%, а за 2015 год резко снизилась на 6,01%, что является отрицательным моментом, и говорит о снижении и отсутствии роста продаж. Рентабельность прямых затрат ООО «Омега» увеличивалась весь исследуемый период с 1,19% до 15,93%, а вот рентабельность капитала, наоборот, резко понизилась с 574,8% до 17,34%, что говорит о нестабильном финансовом

состоянии ООО «Омега» и вложенные средства так и не стали окупаемыми и не принесли доход. Рентабельность оборотных и внеоборотных активов в течении 2014 года выросла на 12% и 50,46% соответственно, а за 2015 снизилась до 3,96% и 35,87% соответственно, что говорит о доходности вложенных средств в имущество ООО «Омега», т.е. эффективность использования предприятием активов сначала повысилась, а потом понизилась. Рентабельность продаж и рентабельность чистой прибыли находятся на одном уровне, потому что ООО «Омега» не уплачивает налог на прибыли и чистая прибыль равна валовой прибыли. Общая рентабельность за 2014 год увеличилась 28,64%, а за 2015 год снизилась на 4,22%. Таким образом, рентабельность предприятия в течении всего исследуемого периода требует внимания и поиска средств по ее увеличению.

Теперь оценим эффективность использования ООО «Омега» своих средств с помощью анализа показателей деловой активности в исследуемом периоде.

Деловая активность является комплексной и динамичной характеристикой деятельности предприятия, показателем эффективности использования ресурсов. Динамика изменения деловой активности конкретной организации показывает развитие этапов ее жизнедеятельности (зарождение, развитие, подъем, спад, кризис, депрессия) и показывает степень адаптации к быстроменяющимся рыночным условиям, профессиональную квалификацию управленческого менеджмента предприятия.

Деловую активность можно определить как зависящее от внешних и внутренних факторов управление хозяйственной деятельностью, сориентированное на обеспечение положительной динамики прибыльности, увеличение трудовой занятости и эффективное использование активов в целях достижения рыночной конкурентоспособности. Деловая активность показывает результативность использования материальных, трудовых, финансовых и других ресурсов по всем направлениям деятельности и характеризует качество управления, возможность дальнейшего экономического роста и достаточность собственного капитала. [46]

Анализ и оценка деловой активности осуществляется на качественном и количественном уровнях. Анализ на качественном уровне предполагает оценку деятельности ООО «Омега» по неформальным критериям: широта рынков сбыта (внутренних и внешних), деловая репутация предприятия, его конкурентоспособность, наличие постоянных поставщиков и покупателей, долгосрочных договоров купли-продажи, имидж, торговая марка и пр. Данные критерии целесообразно сопоставлять с аналогичными параметрами других хозяйствующих субъектов, действующих в данной отрасли или сфере бизнеса. Количественные критерии деловой активности характеризуются системой абсолютных и

относительных показателей. Целесообразно сравнивать эти параметры в динамике за ряд периодов (месяцев, кварталов, лет).

Деловая активность предприятия в финансовом аспекте проявляется, прежде всего, в скорости оборота его средств. Анализ деловой активности заключается в исследовании уровней и динамики разнообразных финансовых коэффициентов оборачиваемости.

Информационной базой для количественного анализа деловой активности традиционно является бухгалтерская отчетность организации.

На основании имеющейся отчетности рассчитаем таблицу 23.

Таблица 23 - Динамика абсолютных показателей деловой активности ООО «Омега», тыс.руб.

Из данных таблицы 23 видно, что в 2014 году было увеличение всех показателей, а в 2015 году их снижение. Так выручка от продаж, за исследуемый период, увеличилась на 7,72% в 2014 году, а в 2015 году снизилась на 15,46%, темп роста составил 99,39%, что говорит о снижении продаж в 2015 году. Прибыль в 2014 году увеличилась на 14,59%, а в 2015 году снизилась на 26,1%. При этом прибыль от продаж в 2014 году увеличилась на 6,22% и в 2015 году снизилась на 52,7%, это говорит о том, что в 2015 году был большой объем коммерческих расходов, который уменьшил сумму прибыли от продаж и соответственно прибыль до налогообложения, и чистую прибыль. Чистая прибыль в 2014 году увеличилась на 44,68%, а в 2015 снизилась на 121,19% за счет увеличения коммерческих и прочих расходов и уменьшения прочих доходов. Среднегодовая стоимость внеоборотных активов и основных средств уменьшалась за исследуемый период за счет выбытия основных средств из хозяйственной деятельности ООО «Омега».

Далее рассмотрим наиболее часто используемые при анализе показатели оборачиваемости.

Коэффициент оборачиваемости активов вычисляется как отношение выручки от реализации к средней за период стоимости активов. Этот показатель характеризует эффективность использования предприятием всех имеющихся ресурсов, независимо от источников их образования, т.е. показывает, сколько раз за анализируемый период совершается полный цикл производства и обращения. Рассчитывается по формуле 41.

$$O_a = BP / ((A_{нп} + A_{кп}) / 2), \quad (41, с.3)$$

Где O_a – оборачиваемость активов;

BP – выручка от реализации;

$A_{нп}$ и $A_{кп}$ – величина актива на начало и конец периода соответственно.

Рост данного показателя в течении нескольких периодов свидетельствует о более эффективном управлении активами предприятия.

Оборачиваемость собственных средств. Данный коэффициент рассчитывается как отношение выручки от реализации к средней за период величине собственного капитала. Рассчитывается по формуле 42.

$$Оск = ВР / ((СС_{нп} + СС_{кп}) / 2), \quad (42, с.3)$$

Где, Оск – оборачиваемость величины собственных средств;

ВР – выручка от реализации;

СС_{нп} и СС_{кп} – собственные средства на начало и конец периода соответственно.

С финансовой точки зрения коэффициент оборачиваемости собственных средств определяет скорость оборота собственного капитала. Слишком высокие значения данного показателя свидетельствуют о значительном превышении уровня продаж над вложенным капиталом, что, как правило, означает увеличение кредитных ресурсов. В этом случае отношение обязательств к собственному капиталу растет, что негативным образом отражается на финансовой устойчивости и финансовой независимости предприятия.

Низкий уровень коэффициента означает бездействие собственных средств. В данном случае необходимо находить новые источники дохода, в которые можно вложить собственные средства.

Оборачиваемость запасов. Данный коэффициент рассчитывается как отношение себестоимости продукции к средней за период величине запасов, незавершенного производства и готовой продукции на складе. Рассчитывается по формуле 43.

$$Оз = С / ((З_{нп} + З_{кп}) / 2), \quad (43, с.3)$$

Где, Оз – оборачиваемость запасов,

С – себестоимость продукции,

З_{нп} и З_{кп} – запасы на начало и конец периода соответственно.

Более нагляден и удобен для анализа обратный показатель - время обращения в днях. Он рассчитывается по формуле 44.

$$Поз = Т_{пер} / Оз, \quad (44, с.4)$$

Где, Поз – период обращения запасов,

Тпер – продолжительность периода в днях;

Оз - оборачиваемость запасов.

Рассчитанные периоды оборота конкретных составляющих текущих активов и текущих пассивов имеют реальную экономическую интерпретацию. Оценка оборачиваемости является важнейшим элементом анализа эффективности, с которой предприятие распоряжается материально-производственными запасами. Ускорение оборачиваемости сопровождается дополнительным вовлечением средств в оборот, а замедление - отвлечением средств из хозяйственного оборота, их относительно более длительным омертвлением в запасах (иначе - иммобилизацией собственных оборотных средств). Кроме того, очевидно, что предприятие несет дополнительные затраты по хранению запасов, связанные не только со складскими расходами, но и с риском порчи и устаревания товара.

Оборачиваемость дебиторской задолженности. Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности вычисляется как отношение выручки от реализации к средней за период величине дебиторской задолженности. Рассчитывается по формуле 45.

$$\text{Одз} = \text{ВР} / ((\text{ДЗ}_{\text{нп}} + \text{ДЗ}_{\text{кп}}) / 2), \quad (45, \text{с.4})$$

Где, Одз – оборачиваемость дебиторской задолженности;

ВР – выручка от реализации;

ДЗ_{нп} и ДЗ_{кп} – дебиторская задолженность на начало и конец периода соответственно.

Период оборота дебиторской задолженности характеризует среднюю продолжительность отсрочки платежей, предоставляемых покупателям. Период оборота дебиторской задолженности рассчитывается, так же как и период оборачиваемости запасов.

Управление дебиторской задолженностью предполагает, прежде всего, контроль за оборачиваемостью средств в расчетах. Ускорение оборачиваемости в динамике за ряд периодов рассматривается как положительная тенденция. Большое значение для сокращения сроков платежей имеют отбор потенциальных покупателей и определение условий оплаты товаров, предусматриваемых в контрактах. Отбор осуществляется с помощью неформальных критериев: соблюдение платежной дисциплины в прошлом, прогнозные финансовые возможности покупателя по оплате запрашиваемого им объема товаров, уровень текущей платежеспособности, уровень финансовой устойчивости, экономические и финансовые условия предприятия-продавца (затоваренность, степень нуждаемости в денежной наличности и т. п.)

Оборачиваемость кредиторской задолженности. Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности вычисляется как отношение выручки от реализации к средней за период величине кредиторской задолженности. Рассчитывается так же, как и коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности, по формуле 45.

Период оборота кредиторской задолженности характеризует среднюю продолжительность отсрочки платежей, предоставляемой предприятию поставщиками. Чем он больше, тем активнее предприятие финансирует текущую производственную деятельность за счет непосредственных участников производственного процесса (за счет использования отсрочки оплаты по счетам, нормативной отсрочки по уплате налогов и т.д.). Период оборота дебиторской задолженности рассчитывается, так же как и период оборачиваемости запасов.

Фондоотдача основных средств - характеризует степень эффективности использования основных производственных средств. Рассчитывается по формуле 46.

$$\Phi = \text{ВР} / ((\text{ОС}_{\text{нп}} - \text{ОС}_{\text{кп}}) / 2), \quad (46, \text{с.4})$$

Где, Φ – фондоотдача,

ВР – выручка от реализации,

ОС_{нп} и ОС_{кп} – основные средства на начало и конец периода соответственно.

Рост данного показателя свидетельствует о повышении эффективности использования основных средств.

Тем не менее, основной подход к оценке оборачиваемости - чем выше коэффициенты оборачиваемости (т.е. меньше период оборота), тем более эффективна коммерческая деятельность предприятия и тем выше его деловая активность.

Теперь приведем все данные в одну таблицу 24 для наглядности.

Исходя из данных таблицы 24 можно сказать, что ООО «Омега» эффективно управляла своими активами, что свидетельствует ростом оборачиваемости активов за исследуемый период с 7,61 до 13,87. Оборачиваемость собственных средств свидетельствует о снижении уровня продаж или же о снижении уровня заемных средств в собственных средствах. Оборачиваемость запасов с начала 2014 года снижалась, при этом увеличивался период обращения запасов с 52 до 69 дней. С дебиторской и кредиторской задолженностью ситуация обратная оборачиваемости запасов, с начала 2014 года оборачиваемость дебиторской задолженности выросла с 1,53 до 2,78, а кредиторская задолженность увеличилась с 1,6 до 4,71. При этом всем периоды оборота уменьшились: дебиторская задолженность – с 238 до 131 дня, кредиторская задолженность – с 228 до 77 дней.

Фондоотдача основных средств ООО «Омега» увеличивалась с начала 2014 года с 7,46 до 13,62, что говорит о эффективной коммерческой деятельности и росте деловой активности ООО «Омега».

Таблица 24 – Динамика коэффициентов деловой активности ООО «Омега»

Показатели	31.12.2015	31.12.2014	31.12.2013	Изменения	
				За 2015 год	За 2014 год
Оборачиваемость активов	13,87	10,68	7,61	3,19	3,07
Оборачиваемость собственных средств	9,11	19,71	32,84	- 10,6	- 13,13
Оборачиваемость запасов	5,24	6,06	6,9	- 0,82	- 0,84
Период обращения запасов, дн	69	60	52	9	8
Оборачиваемость дебиторской задолженности	2,78	1,55	1,53	1,28	0,02
Период оборота дебиторской задолженности, дн	131	235	238	- 104	- 3
Оборачиваемость кредиторской задолженности	4,71	1,7	1,6	3,01	0,1
Период оборота кредиторской задолженности, дн	77	214	228	-137	-14
Фондоотдача основных средств	13,62	10,41	7,46	3,21	2,95

Исходя из всего вышесказанного, можно сделать вывод, что за исследуемый период эффективность и рентабельность реализации лекарственных препаратов ООО «Омега» увеличивалась.

По результатам второй главы хотелось бы сказать, что финансовое состояние ООО «Омега» за исследуемый период находилось в нестабильном состоянии. Показатели отчетности и рассчитанных коэффициентов показывают, что ООО «Омега» в финансовом плане зависимо от заемных средств, как долгосрочных, так и краткосрочных. Баланс ООО «Омега» ликвиден и платежеспособен только при своевременном погашении дебиторской задолженности. На быстрые изменения рыночных условий ООО «Омега» не сможет быстро и без «потерь» отреагировать из-за зависимости от заемных средств. Если ООО «Омега» не исправит данную ситуацию, то финансовое состояние ухудшится и возможен будет кризис.

По анализу издержек обращения видно, что в ООО «Омега» идет перерасход издержек обращения, который снижает суммы товарооборота и чистой прибыли, что негативно сказывается на общем финансовом состоянии.

По результатам планируемого расширения операций, за счет производства лекарственных средств было выявлено, какую прибыль ООО «Омега» может получить при реализации планируемого объема произведенных лекарственных средств.

По анализу рентабельности и деловой активности также видно нестабильное состояние ООО «Омега», снижение и отсутствие роста продаж. Единственный положительный момент в анализе рентабельности ООО «Омега» - это эффективное

использование основных средств. Оценить деловую активность качественными показателями не удалось, из-за отсутствия доступа к данным по данной отрасли. Но удалось провести оценку количественными показателями, которые показали снижение уровня деловой активности ООО «Омега» за исследуемый период. Эта оценка негативно сказывается на мнении поставщиков и кредиторов, на условия договора с поставщиками и кредиторами.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

До недавнего времени аптеки как таковые существовали только при учреждениях здравоохранения – больницах, санаториях и производственных аптеках. Но с развитием рыночной экономики и доступности многих лекарственных средств предприниматели начали открывать негосударственные коммерческие аптеки или сети таких аптек, что повлекло за собой ужесточение мер и норм по учету, хранению и отпуску лекарственных средств из аптек и аптечных учреждений. Данный вид деятельности ООО «Омега» был включен в розничную торговую деятельность, что повлекло к особенности включения издержек обращения и возникновению особенностей ведения налогового учета финансово-хозяйственной деятельности. Также проверяется, рентабельна ли такая деятельность в конкретной местности. А раз появились особенности ведения финансово-хозяйственной деятельности, то организация учета движения и хранения лекарственных средств и анализа деятельности ООО «Омега» является актуальными.

Актуальность определила цель, которая была решена в дипломной работе. При этом целью являлась оценка состояния бухгалтерского и налогового учета операций движения лекарственных средств, издержек обращения, а также анализ эффективности и рентабельности деятельности ООО «Омега».

При раскрытии цели были решены следующие задачи:

- проанализировано состояние бухгалтерского учета движения и хранения лекарственных средств;
- оценено состояние бухгалтерского и налогового учета издержек обращения;
- оценена налоговая политика ООО «Омега» и целесообразность ее применения;
- проанализировано финансовое состояние ООО «Омега» комплексным методом;
- проанализирована рентабельности деятельности ООО «Омега».

Исследованная и проанализированная мною информация при написании дипломной работы, позволяет выразить мнение, что государство заинтересованно в развитии розничной торговли лекарственных средств и препаратов через аптечные учреждения, аптеки и их сети, через ослабление некоторых норм, законов и «послаблений» в налоговой сфере.

В данной работе были оценены требования к хранению и отпуску лекарственных средств.

При оценке состояния бухгалтерского учета движения лекарственных средств и издержек обращения было выявлено, что бухгалтерский учет лекарственных средств, почти не отличается от учета товаров в торговой деятельности. Единственным отличием было, что поступившие лекарственные средства учитываются по цене поставщика, без распределения

дополнительных расходов по доставке лекарственных средств. Так же отличительной особенностью является, что на некоторые лекарственные средства идет государственное регулирование цены, через максимальный процент торговой надбавки, который установлен законом Красноярского края, на основе законов Российской Федерации.

Также было установлено, что аптека ООО «Омега» может применять в своей деятельности любой вид налогообложения и что Единый налог на вмененный доход обязана применять, как и любое торговое предприятие, что ведет к уменьшению налоговой нагрузки на ООО «Омега» и возможности более широко вести свою финансово-хозяйственную деятельность, который надо закрепить в учетной политике ООО «Омега».

В общем, бухгалтерский и налоговый учет движения и хранения лекарственных средств и препаратов ведется в соответствии с нормами и законами Российской Федерации, только многие положения по учету и хранению не отражены в учетной политике ООО «Омега». Исходя из этого ООО «Омега» следуют доработать свою учетную политику, опираясь на закон №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Иначе при налоговой проверке могут возникнуть спорные моменты и налоговый инспектор вправе будет их решить в пользу налогового органа, а не в пользу ООО «Омега». Также необходимо закрепить в учетной политике ООО «Омега» положения для раздельного ведения налогового учета хозяйственной деятельности, которые относятся к разным режимам налогообложения.

Во второй части был проведен анализ финансового состояния, при котором было выявлено, что ООО «Омега» финансово нестабильное предприятие розничной торговли лекарственными средствами, финансово зависимо от кредитов и займов, но стремится к избавлению от такой ситуации. Эту ситуацию отражает горизонтальный и вертикальный анализ баланса ООО «Омега», по которому видно, что уровень собственных средств в пассиве баланса составляет менее 50% и имеются положительные изменения к увеличению доли собственных средств. До исследуемого периода ООО «Омега» было неплатежеспособно и в исследуемом периоде платежеспособность восстанавливалась и по коэффициенту восстановления платежеспособности ООО «Омега», который составил на конец 2013 года – 0,48, а на конец 2015 года – 1,82, не должна была потерять свою платежеспособность в течении 1 квартала 2016 года. По результатам анализа ликвидности можно сказать, что баланс ООО «Омега» является ликвидным, при своевременном погашении дебиторской задолженности. Эту ситуацию отражает коэффициент ликвидности, который увеличивался с 1,03 с конца 2013 года до 2,19 на конец 2015 года.

Еще ООО «Омега» потеряла возможность быстрого реагирования на изменения рыночных условия за счет того, что зависимо от заемных средств. Эту возможность

отражает коэффициент маневренности, который на конец 2013 года составил 14,91, а на конец 2015 года – 2,95.

Также был проведен анализ издержек обращения лекарственных средств, и были сделаны следующие выводы. ООО «Омега» произвела перерасход издержек обращения в своей финансово-хозяйственной деятельности. Из-за увеличившихся издержек обращения и отсутствия роста продаж снизился объем товарооборота, приходящийся на 1 рубль текущих расходов с 6,88 руб. на конец 2013 года до 5,08 руб. на конец 2015 года, и чистой прибыли с 0,42 руб. до 0,11 руб. за анализируемый период.

К тому же анализ рентабельности ООО «Омега» показал, что доходность за исследуемый период снизилась. Рентабельность продаж и капитала ООО «Омега» снизился, что возможно приведет к кризисному состоянию аптеки. Деловая активность ООО «Омега» тоже снизилась, что может повлечь за собой изменения в условиях с поставщиками и заемщиками.

ООО «Омега» необходимо повышать финансовое состояние своей деятельности, улучшать ее материальное положение и избавляться от финансовой зависимости от кредиторов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Федеральный закон от 12.04.2010 N 61-ФЗ (ред. от 29.12.2015) "Об обращении лекарственных средств"
- 2 Артюхов, И.П. Организация и управление фармацевтической деятельностью: учебное пособие для студентов 4 курса очной и 5 курса заочной форм обучения по специальности 060108 65 – фармация / И.П.Артюхов, Л.А.Лунева, В.В.Богданов. – Красноярск: типография КрасГМУ, 2010. – 184 с.
- 3 Фармацевтическая технология. Изготовление лекарственных препаратов : учебник / А. С. Гаврилов. 2010. - 624 с.
- 4 Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. N 94н «Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета ФХД организаций»
- 5 Постановление Правительства РФ от 29.10.2010 N 865 (ред. от 03.02.2016) "О государственном регулировании цен на лекарственные препараты, включенные в перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов"
- 6 Постановление Правительства Красноярского края от 22.11.2011 N 705-п "Об установлении предельных размеров оптовых надбавок и предельных размеров розничных надбавок к фактическим отпускным ценам, установленным производителями лекарственных препаратов, на лекарственные препараты, включенные в перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов, и утверждении поправочных коэффициентов дифференциации к расчетным размерам оптовых и розничных надбавок к ценам на лекарственные препараты, включенные в перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов"
- 7 Постановление Правительства РФ от 29.10.2010 N 865 (ред. от 03.02.2016) "О государственном регулировании цен на лекарственные препараты, включенные в перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов»
- 8 Постановление Правительства РФ от 9 ноября 2001 г. N 782 "О государственном регулировании цен на лекарственные средства"
- 9 Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. N 44н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01"
- 10 Приказ Минздравсоцразвития РФ №706н от 23.08.2010 "Об утверждении правил хранения лекарственных средств"

- 11 Приказ Минздравсоцразвития России от 14.12.2005 N 785 (ред. от 22.04.2014) "О Порядке отпуска лекарственных средств" (Зарегистрировано в Минюсте России 16.01.2006 N 7353)
- 12 Постановление Правительства РФ от 03.09.2010 N 674 "Об утверждении Правил уничтожения недоброкачественных лекарственных средств, фальсифицированных лекарственных средств и контрафактных лекарственных средств"
- 13 Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. N 106н "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)
- 14 AVINPHARMA.RU Статья «Порядок оформления поступивших в аптеку рецептов» от 02.01.2016
- 15 Приказ Министерства здравоохранения РФ от 20 декабря 2012 г. N 1175н "Об утверждении порядка назначения и выписывания лекарственных препаратов, а также форм рецептурных бланков на лекарственные препараты, порядка оформления указанных бланков, их учета и хранения"
- 16 Приказ Минздрава и соцразвития РФ № 252н от 23.03.2012 «Об утверждении порядка возложения на фельдшера, акушерку руководителем медицинской организации при организации оказания первичной медико-санитарной помощи и скорой медицинской помощи отдельных функций лечащего врача по непосредственному оказанию медицинской помощи пациенту в период наблюдения за ним и его лечения, в том числе по назначению и применению лекарственных препаратов, включая наркотические лекарственные препараты и психотропные лекарственные препараты»
- 17 Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ (ред. от 26.04.2016 N 110-ФЗ)
- 18 С. Гулиева, эксперт журнала "Бюджетные учреждения здравоохранения: бухгалтерский учет и налогообложение" "Бюджетные учреждения здравоохранения: бухгалтерский учет и налогообложение", N 11, ноябрь 2008 г.
- 19 Методические рекомендации Минздрава РФ от 14.05.98 №98/124 «О внутриведомственном первичном учете лекарственных средств и других медицинских товаров в организациях розничной фармацевтической (аптечной) сети всех организационно правовых форм, расположенных на территории РФ»
- 20 Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99"

- 21 Приказ Минздрава РФ от 16.07.1997 N 214 "О контроле качества лекарственных средств, изготавливаемых в аптечных организациях (аптеках)"
- 22 "ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности" (утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 N 14-ст) (ред. от 10.12.2015)
- 23 Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) "О бухгалтерском учете"
- 24 Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. N 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01"
- 25 Приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. N 153н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)"
- 26 Комплексный экономический анализ: учебно-методический комплекс/ Краснояр. Гос. ун-т; Сост. Н.Б.Клишевич. – Красноярск: РИО КрасГУ, 2006.- 144 с.
- 27 С.Р. Валова «Цена на лекарственные препараты, включенные в перечень ЖНВЛП», Журнал «Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение», 2015 год, №2
- 28 Приказ Минздрава РФ от 04.03.2003 №80 «Правила отпуска (реализации) лекарственных средств в аптечных организациях. основные положения»
- 29 С.А.Кравченко «Изготовление лекарственных препаратов», Журнал: «Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение», 2013, №11
- 30 И. Гарнов «Медицинские учреждения. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения деятельности по производству лекарственных и иных медицинских препаратов и средств», «Финансовая газета», 2014, № 47, 48
- 31 Н. Сибиряков «Ценообразование на лекарственные средства», «Аудит и налогообложение», 2010, №9
- 32 Е.В. Савина « Особенности уплаты ЕНВД аптечными организациями», «Вмененка», 2011, №1
- 33 Федеральный закон от 04.05.2011 N 99-ФЗ (ред. от 13.07.2015, с изм. от 30.12.2015) "О лицензировании отдельных видов деятельности" (с изм. и доп., вступ. в силу с 10.01.2016)
- 34 Постановление Правительства РФ от 21.11.2011 N 957 (ред. от 03.10.2015) "Об организации лицензирования отдельных видов деятельности»
- 35 Закон РФ от 07.02.1992 N 2300-1 (ред. от 13.07.2015) "О защите прав потребителей"

- 36 Приказ Минздравсоцразвития России от 12.02.2007 N 110 (ред. от 26.02.2013) "О порядке назначения и выписывания лекарственных препаратов, изделий медицинского назначения и специализированных продуктов лечебного питания"
- 37 Экономика, анализ и планирование на предприятии торговли: Учебник для вузов. Под ред. А.Н. Соломатина. – СПб.: Питер, 2009. – 560 с.
- 38 Е.И.Горбачева «Какие журналы учета операций, связанные с обращением лекарственных средств обязана вести аптека?», "Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение", 2015, N
- 39 С.Р.Валова «Нарушения правил хранения лекарственных препаратов», "Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение", 2015, N 1
- 40 "Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях" от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 02.06.2016)
- 41 С.Р.Валова «Чем грозит аптеке завышение цены на препараты из перечня ЖНВЛП?», "Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение", 2015, N 7
- 42 С.А. Кравченко «О материальной ответственности работников аптек», «Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение», 2015, №1
- 43 «Суды решили так», «Непредставление налогоплательщиком налоговой инспекции первичных документов, подтверждающих расходы по приобретению товаров, реализованных в розницу, не означает отсутствия у него раздельного учета при использовании разных спецрежимов налогообложения», «Малая бухгалтерия», 2012, №7
- 44 Н.В. Фирфарова «Аптека на «вмененке»: как уменьшить сумму ЕНВД?», «Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение», 2016, №4
- 45 Федеральный закон от 29.12.2006 N 255-ФЗ (ред. от 09.03.2016) "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством"
- 46 В.И. Ирадионов «Оценка потенциала восстановления платежеспособности», «Арбитражный управляющий», 2016, №1
- 47 Л.А. Меньшикова, И.С. Денисенко «Анализ финансовой устойчивости организации», «Современный бухучет», 2014, №1
- 48 Г.В. Савицкая Анализ хозяйственной деятельности: учеб./ Г.В. Савицкая – 2-е изд., испр. и доп. – Минск: РИГТО, 2012 – 367 с.
- 49 И.П. Борискина «Экспресс-анализ финансового состояния предприятия», «Аудит и финансовый анализ», 2008, №2